

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Investiční pobídky v daňové oblasti
Investment Incentives in the taxation sphere

Student: Ivana Váňová

Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

OSTRAVA 2010

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně.“

V Ostravě 7. 5. 2010

Ivana Váňová

Tímto bych ráda poděkovala paní prof. Ing. Viole Šebestíkové, CSc. za odborné vedení, cenné rady a doporučení, které mi poskytla při zpracování mé bakalářské práce.

Děkuji také panu Ing. René Veřmiřovskému za kvalitní oponenturu.

OBSAH :

1. ÚVOD	1
2. TEORETICKÁ VÝCHODISKA	2
2.1. Režim investičních pobídek před zákonnou úpravou	2
2.2. V režimu zákona o investičních pobídkách.....	3
2.3. Mechanismus poskytování investičních pobídek	5
2.4. Druhy investičních pobídek v ČR	8
2.5. Možní příjemci investičních pobídek v daňové oblasti.....	11
3. CHARAKTERISTIKA A ZVLÁŠTNÍ PODMÍNKY INVESTIČNÍCH POBÍDEK... 11	
3.1. Všeobecné podmínky stanovené ZIP	12
3.1.1. Minimální proinvestovaná částka.....	12
3.1.2. Posuzovaný dlouhodobý hmotný majetek.....	14
3.1.3. Posuzovaný dlouhodobý nehmotný majetek.....	15
3.1.4. Další z všeobecných podmínek	16
3.2. Závazné podmínky ze ZIP a stanovené Rozhodnutím	17
3.3. Zvláštní podmínky podle zákona o daních z příjmů	19
3.3.1. Obecná charakteristika zvláštních podmínek	19
3.3.2. Jednotlivé zvláštní podmínky	20
3.4. Sleva na dani	26
3.4.1. Časová omezení čerpání slevy na dani	26
3.4.2. Výše slevy na dani dle § 35a ZDP	27
3.4.3. Výše slevy na dani dle § 35b ZDP	28
3.4.4. Veřejná podpora a přípustná míra veřejné podpory	28
3.4.5. Zánik nároku na slevu na dani.....	31
3.4.6. Kontrolní mechanismy	32
4. PRAKTICKÁ ŘEŠENÍ A DOPADY	33
4.1. Účtování investičních pobídek	33
4.2. Stanovení výše slevy na dani z titulu investičních pobídek	34
4.2.1. Výše investice a maximální výše veřejné podpory	34
4.2.2. Propočet výše slevy dle § 35a ZDP – „noví“ poplatníci	35

4.2.3. Propočet výše slevy dle § 35b ZDP – „stávající“ poplatníci.....	37
4.2.4. Výše slevy při porušení zvláštních podmínek dle § 35a odst. 2 písm. a).....	39
4.2.5. Výše slevy při porušení všeobecných a dalších zvláštních podmínek	42
5. ZÁVĚR.....	43
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	47
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE	
SEZNAM TABULEK	
SEZNAM OBRÁZKŮ	

1. ÚVOD

Po sametové revoluci, tj. po roce 1989 česká ekonomika musela přejít ze systému centrálně řízené ekonomiky na ekonomiku tržní. V této souvislosti vyvstalo velké množství problémů, které bohužel přetrvávají dodnes, kdy se navíc globální ekonomika dostala do největších problémů za posledních několik desítek let.

V počátcích přeměny na tržní ekonomiku se Česká republika příliš nestarala o přilákání zahraničních investorů a v důsledku toho byl příliv zahraničního kapitálu po deseti letech vývoje téměř nulový. Vláda proto na jaře 1998 přistoupila k přijetí investičních pobídek jako formy veřejné podpory, jejichž smyslem bylo a je zvýhodnit podnikatele investující v České republice, podpořit příliv zahraničních investic, a tím výrazně zvýšit konkurenceschopnost českého průmyslu.

V současné době Česká republika nabízí poměrně širokou škálu investičních pobídek. Z vývoje přímých zahraničních investic lze usuzovat, že systém českých pobídek je pro investory značně atraktivní.¹ Za více než deset let praxe se tento systém stal jedním z důležitých nástrojů státní politiky podpory zvýšení přílivu investic do ČR a také podpory rozšiřování a modernizace výroby tuzemských firem a společností.

Vzhledem k tomu, že naprostou většinu poskytnutých investičních pobídek tvoří sleva na dani z příjmů právnických osob, chtěla bych se ve své bakalářské práci blíže věnovat právě této oblasti.

V teoretické části bych chtěla investiční pobídky nejprve přiblížit v širším kontextu se základní orientací v daném problému a nastínit průběh procesu jejich poskytování v praxi. Dále bych se blíže zaměřila na všeobecné i zvláštní podmínky, jejichž plnění přímo podmiňuje § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů.

Hlavním cílem mé bakalářské práce by pak bylo v praktické části srovnání dopadů na daňovou povinnost společností se shodnými vstupními daty, avšak s rozdílným přístupem k využití či nevyužití investičních pobídek a propočet výše slevy u poplatníků „nových“, kteří nemají v ČR daňovou minulost i u „stávajících“, kteří již v podmínkách ČR podnikají. Dále bych na modelových příkladech ráda ukázala, co by dané společnosti přineslo

¹ KINCL, M. *Investiční pobídky jako forma veřejné podpory*. 1. vyd. Praha: Linde, 2003. 79 s. ISBN 80-86131-48-3

neoprávněné využití investičních pobídek při nesplnění podmínek daných zákony, ať už z titulu podmínek všeobecných či podmínek zvláštních.

2. TEORETICKÁ VÝCHODISKA

System podpory investování v České republice lze rozdělit do dvou časových etap :

- Formou Usnesení vlády ČR (režim před zákonnou úpravou)
 - Prohlášením o společném záměru,
- Zákonem o investičních pobídkách (v režimu zákona o IP)
 - Rozhodnutím o příslibu investičních pobídek.

2.1. Režim investičních pobídek před zákonnou úpravou

Poskytování investičních pobídek v ČR pro zahraniční i domácí investory bylo zahájeno usnesením vlády č. 298 ze dne 29. dubna 1998. Dělo se tak na základě prohlášení o společném záměru, kdy poskytování jednotlivých druhů investičních pobídek bylo realizováno vždy na základě individuálního usnesení vlády, týkajícího se příslušného investičního projektu. Původně bylo po zájemci mimo jiné požadováno, aby proinvestoval minimálně 25 mil. USD do materiálně technické základny podniku v oboru zpracovatelského průmyslu. Tato vysoká částka byla ještě téhož roku snížena na 100 mil. Kč, a to usnesením vlády č. 844 ze dne 16. prosince 1998. Poskytování investičních pobídek bylo formou účelové dotace (na daň z příjmů), osvobozením od dovozního cla nebo formou bezúročné půjčky na nová pracovní místa, na školení a rekvalifikaci zaměstnanců, která se po splnění podmínek měnila na dotaci. Na konci devadesátých let byly v tomto vládou schváleném systému poskytnuty investiční pobídky celkem 31 investorům, jejichž investice dosáhly téměř 2,1 mld. USD a vytvořily 15 206 nových pracovních míst.²

² ŠTRACH, P. *Mezinárodní management*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 168 s. ISBN 978-80-247-2987-9

2.2. V režimu zákona o investičních pobídkách

Dne 1. května 2000 nabyl účinnosti zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Tato základní norma, která upravuje mechanismus i podmínky pro poskytování investičních pobídek včetně výkonu státní správy související s kontrolou jejich plnění, byla již několikrát upřesňována novelami. Mezi nejvýznamnější patří úprava zákonem č. 453/2001 Sb., s účinností od 30. 1. 2001, dále pak zákonem č. 19/2004 Sb., s účinností od 1. 5. 2004. Výše uvedené novely se týkaly především upřesnění podmínek pro získání investičních pobídek a upřesnění sankcí za jejich nedodržení.

V současnosti platný transparentní systém investičních pobídek vytváří mimo výše uvedené zákony i další právní normy, a to především :

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 9/1991 Sb., o zaměstnanosti a působnosti orgánů české republiky na úseku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů,
- nařízení vlády č. 103/2002 Sb., o hmotné podpoře na vytváření nových pracovních míst a rekvalifikaci zaměstnanců v rámci investičních pobídek,
- nařízení vlády č. 185/2002 Sb., kterým se stanoví seznam strojního zařízení tvořícího součást výrobní linky,
- vyhláška ministerstva průmyslu a obchodu č. 108/2000 Sb., kterou se stanoví vzor tiskopisu určeného pro uplatnění záměru získat investiční pobídky,
- zákon č. 59/2000 Sb., o veřejné podpoře, ve znění zákona č. 130/2002 Sb.

Poslední novela

Poslední novelizace proběhla zákonem č. 159/2007 Sb., s účinností od 2. 7. 2007. Jedná se o sedmou novelu zmíněného zákona, jejímž hlavním cílem bylo aktualizovat systém investičních pobídek v České republice v souvislosti s přijetím nových pravidel pro posuzování slučitelnosti zákona o investičních pobídkách se společným trhem Evropskou komisí. K výše uvedenému Ing. Drahomíra Martincová ve Finančním, daňovém a účetním bulletinu III/2007 uvádí: „Zákon o investičních pobídkách je ve vztahu ke komunitárnímu právu považován za program poskytování veřejné podpory tam, kde je možné udělit veřejnou podporu podle čl. 87 odst. 3 písm. a) a c) Smlouvy o založení Evropských společenství.

Do konce roku 2006 se při poskytování veřejné podpory postupovalo v souladu s Pravidly pro regionální podporu (OJ C 74, 10. 3. 1998) a Multisektorálním rámcem pro regionální podporu velkým investičním projektům (OJ C 70, 19. 3. 2002) pro období 1998 – 2006. Od 1.1.2007 postupuje Evropská komise při posuzování slučitelnosti zákona o investičních pobídkách se společným trhem podle Pokynů k regionální podpoře na období 2007 – 2013 (OJ C 54, 4. 3. 2006) a podle Nařiz. komise č. 1628/2006 ze dne 24. 10. 2006 o použití článků 87, 88 Smlouvy o založení Evropských společenství na vnitrostátní regionální investiční podporu.“³

Bez provedené novelizace zákona by musely být jednotlivé investiční záměry individuálně schvalovány Evropskou komisí. Díky této novele je veřejná podpora, poskytovaná za podmínek zákona o investičních pobídkách, automaticky považována za veřejnou podporu slučitelnou s vnitřním trhem. Z novely lze dále vyčíst snahu současné vlády omezit podporu tzv. „montoven“, širší dostupnost investičních pobídek i pro tuzemské podnikatele a omezit narůstající finanční dopady poskytování investičních pobídek na státní rozpočet.

V článku Investiční pobídky v roce 2007, publikovaném 25. 9. 2007 v časopise Účetnictví v praxi, Ing. Otakar Machala závěrem píše: „Změny, které novela v této oblasti přinesla, lze shrnout do několika bodů : 1) Podpora modernějších typů výroby – maximální stáří technologie může činit 2 roky, náklady na strojní vybavení musí činit min. 60 % celkové hodnoty dlouhodobého majetku. 2) Širší dostupnost investičních pobídek – došlo ke snížení základní minimální hranice investice na 100 mil. Kč. 3) Nižší zátěž pro státní rozpočet – zpřísnění některých podmínek pro získání pobídek, zkrácení lhůty čerpání slev na dani z 10 na 5 let. 4) Regionální podpora – v regionech s vysokou nezaměstnaností činí minimální hranice investice 60, resp. 50 mil. Kč; zachování dotace na tvorbu nových pracovních míst jen v regionech s vysokou nezaměstnaností.“⁴

Velmi důležitým faktem však zůstává, že investiční pobídky se po celou dobu jejich čerpání uplatňují za těch podmínek, které vycházely ze zákona o investičních pobídkách v období, ve kterém došlo k vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek.

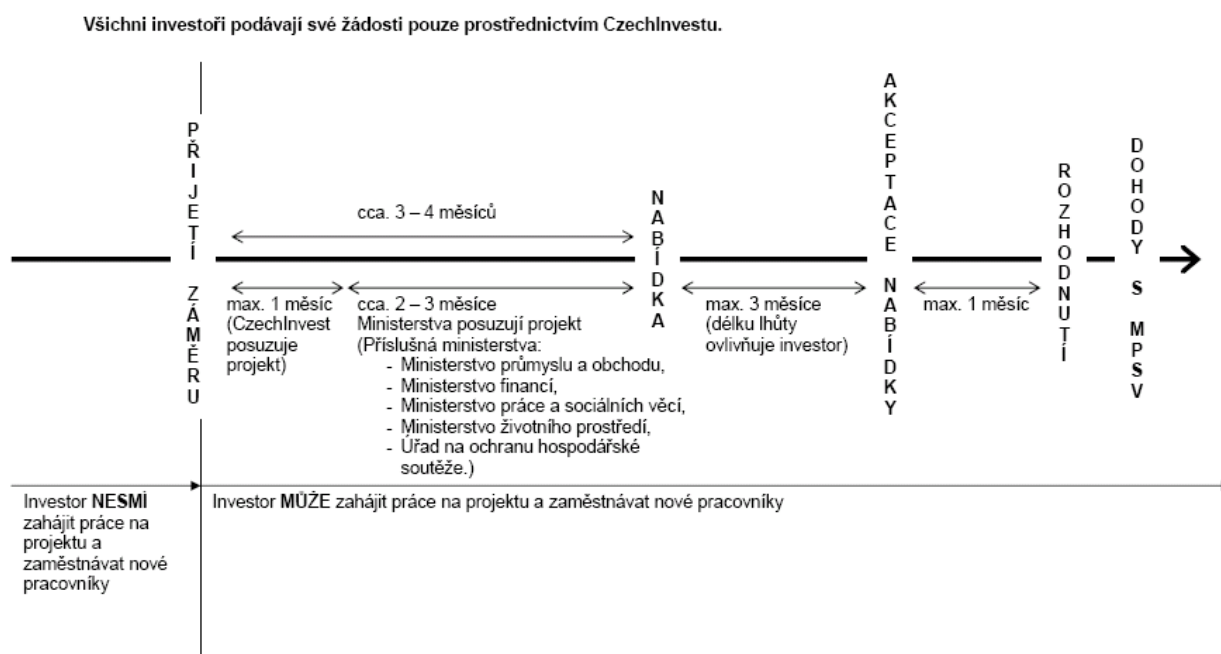
³ MARTINCOVÁ, D. Sedmá novela zákona o investičních pobídkách. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 2007, č. 3, str. 16

⁴ MACHALA, O. Investiční pobídky v roce 2007 - dokončení. *Účetnictví v praxi*, 2007, č. 11, str. 25

2.3. Mechanismus poskytování investičních pobídek

Postup při schvalování a získávání investiční pobídky pro konkrétní investiční projekt zahrnuje mnoho kroků, které musí být splněny. Samotný proces může trvat i déle než rok a je velmi zřetelný z následujícího schématu, které je publikováno na str. 5 v Resumé manuálu investičních pobídek pro sektor zpracovatelského průmyslu a je dostupné i na webových stránkách agentury CzechInvest⁵:

PROCES ŽÁDOSTI O POBÍDKY



Obr. č. 2.3.1. Proces žádosti o investiční pobídky

Chce-li zájemce získat investiční pobídky, je nutné aby se obrátil na CzechInvest, který působí mezi investorem a dalšími orgány jako „styčný důstojník“.

⁵ Zdroj: CZECHINVEST. Resumé manuálu investičních pobídek pro sektor zpracovatelského průmyslu. *Oficiální portál agentury CzechInvest* [online]. 2007 [cit. 2007-07-02]. Dostupný z WWW: <<http://www.czechinvest.org/dwn-investicni-pobidky>>

Agentura CzechInvest

Investiční pobídky jsou obecně určeny právnickým i fyzickým osobám, českým i zahraničním subjektům. Aby měli všichni výše jmenovaní investoři představu o podmínkách investování v České republice, zřídilo Ministerstvo průmyslu a obchodu v roce 1992 agenturu CzechInvest. Tato rozvojová agentura má za úkol zájemce informovat o výhodách investování, poradit jim založit výrobní závody a propagovat Českou republiku jako jednu z nejvýhodnějších lokalit v Evropě pro umístění přímých zahraničních investic do oblasti výroby a sektoru strategických služeb a samozřejmě také investory seznámit se zákonem o investičních pobídkách, podle kterého se při požadavku investičních pobídek musí řídit. CzechInvest se například aktivně zapojuje do rozvoje průmyslových zón, pomáhá při zvyšování kvalifikace pracovních sil, podporuje domácí dodavatelské sítě a snaží se systematicky využívat finančních prostředků poskytovaných Evropskou unií.

Informace mají při investičním rozhodování klíčovou úlohu, proto CzechInvest zajišťuje detailní údaje o klíčových sektorech hospodářství a o ekonomické a investiční situaci v České republice. Ve chvíli, kdy investor oficiálně zaregistruje svůj investiční záměr, agentura mu přidělí manažera projektu, který pak nejen předkládá informace o systému investičních pobídek, ale i aktivně napomáhá při vyřizování žádosti o pobídky. Má tudíž za úkol poskytnout investorům kompletní servis, usnadnit rozhodování a uspořádat investiční proces.

V této souvislosti je třeba poukázat na velmi přehledné webové stránky agentury, kde člověk nalezne informace k jednotlivým typům veřejné podpory s aktuálními daty i přehledy. „Nejlepší evropská investiční agentura“ udělená v roce 2000 a 2001 je cena, kterou CzechInvest získal na Světovém fóru pro přímé investice a je jednoznačnou vizitkou úspěšné práce této agentury. Internetová adresa je www.czechinvest.cz.

Jednotlivé fáze postupu

Jak již bylo uvedeno v předcházející části, všichni investoři podávají své žádosti o pobídky pouze prostřednictvím CzechInvestu. Po kontaktu s touto agenturou následují jednotlivé kroky pro získání veřejné podpory formou investičních pobídek, které lze popsat takto :

1. fáze - podání Záměru získat investiční pobídky,

- vypracování posudku a návrhu na poskytnutí investičních pobídek,
- potvrzení, že žadatel může splnit podmínky,
- posouzení dotčenými resorty,
- nabídka na poskytnutí investičních pobídek (Rozhodnutí o zamítnutí),

2. fáze

- žádost o příslib investičních pobídek,
- rozhodnutí o příslibu investičních pobídek.

Podle zákona o investičních pobídkách jsou tyto poskytovány až na základě Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, kterému předchází dvě samostatná správní řízení. V první fázi budoucí investor nejprve agentuře CzechInvest předloží **záměr získat investiční pobídky**. Tiskopis tohoto záměru je obsažen ve vyhlášce Ministerstva průmyslu a obchodu č. 108/2000 Sb. a je také dostupný na webových stránkách agentury. Po obdržení záměru CzechInvest vypracuje posudek. Vyplyne-li z posudku, že budoucí investor může splnit všeobecné a zvláštní podmínky pro poskytnutí investičních pobídek, vydá v tomto smyslu žadateli potvrzení. Dále agentura vypracuje návrh na poskytnutí možných investičních pobídek včetně jejich výše a podmínek uplatnění anebo navrhne odmítnutí záměru. Návrh spolu s posudkem postoupí Ministerstvu průmyslu a obchodu, které požádá o vyjádření k posudku dotčené resorty, tj. Ministerstvo financí, Ministerstvo práce a sociálních věcí, Ministerstvo životního prostředí a obec, v případě pobídky formou převodu pozemku za zvýhodněnou cenu, ve které má být investice uskutečněna. Následně dalším orgánem, který zasahuje do udělování investičních pobídek je Úřad pro ochranu hospodářské soutěže. Ministerstvo průmyslu a obchodu musí požádat tento úřad o udělení výjimky z obecného zákazu veřejné podpory. Tento úřad v souladu se zákonem č. 59/2000 Sb., o veřejné podpoře, ve znění zákona č. 130/2002 Sb., řízení o povolení výjimky, posoudí slučitelnost konkrétní veřejné podpory formou investiční pobídky se závazky České republiky vyplývající z Evropské dohody. Bez udělení výjimky nelze investiční pobídky poskytnout.

Jakmile má Ministerstvo průmyslu a obchodu k dispozici souhlasy, vyjádření příslušných orgánů, včetně rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, vydá žadateli a zašle prostřednictvím CzechInvestu **nabídku na poskytnutí investičních pobídek**, včetně členění na jednotlivé druhy investičních pobídek, jejich orientační výše a podmínek,

za kterých lze investiční pobídky čerpat, popřípadě vydá rozhodnutí o zamítnutí záměru. Kopii nabídky zašle dotčeným ministerstvům i Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže.⁶

Jestliže budoucí investor akceptuje nabídnuté pobídky za podmínek pro jejich čerpání, nastupuje fáze druhá. Do šesti měsíců vypracuje a předloží Ministerstvu průmyslu a obchodu již konkretizovanou **žádost o příslib investičních pobídek**. Tato žádost se opět podává pouze prostřednictvím agentury CzechInvest. Uvedená lhůta k podání žádosti je prekluzivní, tzn. že nebude-li dodržena, je nutné celý proces opakovat znovu.

Ministerstvo průmyslu a obchodu po schválení vydá **rozhodnutí o příslibu investičních pobídek**, ve kterém již přesně specifikuje druhy přiznaných pobídek, podmínky pro čerpání, přípustnou míru a hodnotu veřejné podpory stanovenou ve spolupráci s Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže a podmínky, za kterých se veřejná podpora poskytuje.⁷

Nutno podotknout, že přijetí či nepřijetí nabídky investičních pobídek je plně v kompetenci žádajícího subjektu. To, že byl z jeho strany předložen záměr určité pobídky získat, neznamená, že bude k realizaci projektu vázán.

2.4. Druhy investičních pobídek v ČR

Smyslem investičních pobídek v české republice je podpora zavádění nebo rozšiřování výroby v oblasti zpracovatelského průmyslu a podpora projektů v oblasti strategických služeb a technologických center.

Podpora v oblasti technologických center a center strategických služeb

Investiční pobídky na podporu projektů ve výše uvedené oblasti se řídí pravidly Rámcového programu Ministerstva průmyslu a obchodu ČR pro podporu technologických center a center strategických služeb.⁸ **Cílem tohoto programu je podpora nevýrobních technologií do oblasti informatiky a strategických služeb v České republice.** Děje se tak

⁶ KINCL, M. *Investiční pobídky jako forma veřejné podpory*. 1. vyd. Praha: Linde, 2003. 79 s. ISBN 80-86131-48-3

⁷ ŽMOLÍK, Ch. *Investiční pobídky. Metodické aktuality svazu účetních*, 2005, č.4, s. 51. ISSN 1211-4138

⁸ ŠTRACH, P. *Mezinárodní management*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 168 s. ISNB 978-80-247-2987-9

prostřednictvím zavádění aktivit s vysokým podílem přidané hodnoty a tvorby kvalifikovaných pracovních míst. Vzhledem k tomu, že forma podpory je poskytována **pomocí přímé dotace na podnikatelskou činnost**, a nikoliv prostřednictvím investiční pobídky v daňové oblasti, uvádím zde pouze pro názornost některé typy podporovaných služeb :

centra zákaznické podpory – centra technické podpory, call-centra; zajišťují obsluhu zákazníků prostřednictvím internetu, e-mailu, telefonu, faxu;

centra pro vývoj software – vývoj nových softwarových řešení;

technologická centra týkající se hi-tech výrobků – pod činnost technologického centra nespadá výroba ve zpracovatelském průmyslu, avšak inovační aktivity společností jsou na výrobu úzce vázané. Technologická centra se zabývají vývojem a změnami hi-tech výrobních procesů a technologií, vývojem a změnami produktů.

Podpora při zavádění nebo rozšiřování výroby ve zpracovatelském průmyslu

Investor v oblasti zavádění nebo rozšiřování výroby v sektoru zpracovatelského průmyslu může v České republice na základě Zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů, platného od 2. 7. 2007, získat následující druhy investičních pobídek :

- **sleva na dani z příjmů,**
- hmotná podpora na nová pracovní místa,
- hmotná podpora školení a rekvalifikace,
- poskytnutí pozemku vybaveného infrastrukturou za zvýhodněnou cenu,
- převod pozemku ve vlastnictví státu za zvýhodněnou cenu.

Vzhledem k tomu, že mým tématem bakalářské práce jsou investiční pobídky v daňové oblasti a právě z daňového hlediska je relevantní pouze investiční pobídka poskytovaná formou slevy na dani z příjmů, bližší rozbor tohoto druhu investiční pobídky bude předmětem dalších kapitol.

Hmotná podpora na pracovné miesta a na rekvalifikáciu dle regiónu

Platnosť: 1. ledna – 30. června 2010



Obr. č. 2.4.1. *Hmotná podpora na pracovní místa a na rekvalifikaci dle regionů*

10

Podpora formou nabídky investičně připravených pozemků za zvýhodněnou cenu či převod pozemku ve vlastnictví státu za zvýhodněnou cenu je závislá na souhlasu vlastníků pozemku s takovýmto převodem, tzn. nejčastěji Pozemkového fondu ČR nebo obce.

2.5. Možní příjemci investičních pobídek v daňové oblasti

Investiční pobídky v daňové oblasti jsou **obecně určeny právníckým i fyzickým osobám, českým i zahraničním subjektům**, jejichž předmětem podnikání je výrobní činnost. Ovšem z jejich úpravy obecných podmínek je zřejmé, že subjekty se znaky malého a středního podnikání nemohou na investiční pobídky z důvodu nedostatečného kapitálu ani dosáhnout. Z tohoto pohledu jsou investiční pobídky ve skutečnosti určeny především k přilákání přímých zahraničních investic.

Investiční pobídky ve formě slevy na dani dále obecně platí pro investory **v sektoru zpracovatelského průmyslu**. V zákoně o investičních pobídkách v ustanovení § 2 odst. 2 bodu b) je pak taxativně vyjmenováno negativní vymezení, co se za zpracovatelský průmysl se nepovažuje. Investiční pobídky nelze uplatnit u oborů dobývání nerostných surovin, výroba a rozvod elektřiny, plynu a vody, stavebnictví, opravy motorových vozidel, obchod a ostatní služby, doprava, zemědělství.

Možní příjemci investičních pobídek by se tedy měli „rekrutovat“ z investorů ve zpracovatelském průmyslu, a to například v oborech letectví, kosmonautika, dopravní prostředky a zařízení, počítače, informační technologie, elektronika, radiokomunikace, telekomunikace, farmaceutika.

3. CHARAKTERISTIKA A ZVLÁŠTNÍ PODMÍNKY INVESTIČNÍCH POBÍDEK

Předpokladem k **uplatnění daňové investiční pobídky** dle zákona o investičních pobídkách a zákona o daních z příjmů je vydání Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, splnění všeobecných podmínek uvedených v zákoně o investičních pobídkách, splnění závazných podmínek vycházejících ze ZIP a stanovených v rozhodnutí a splnění zvláštních podmínek uvedených v zákoně o daních z příjmů.

3.1. Všeobecné podmínky stanovené ZIP

Všechny všeobecné podmínky, které musí investor pro uplatnění veřejné podpory splnit, jsou definované v § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách. Patří zde zejména :

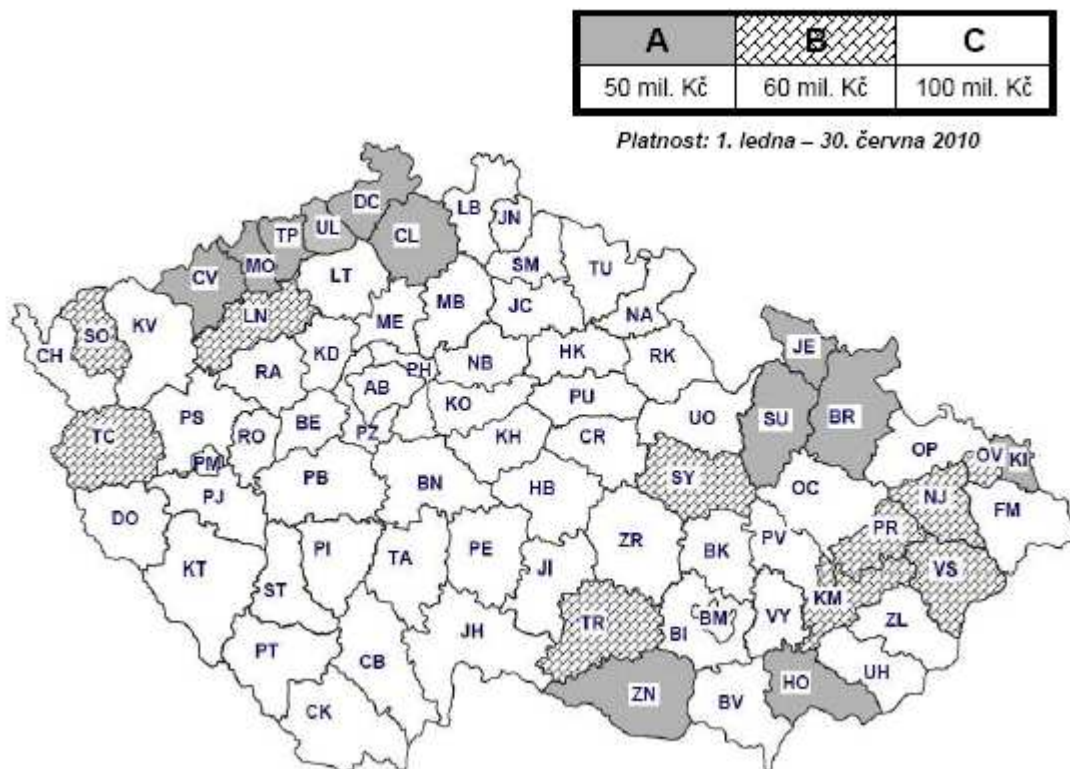
- zavedení nové výroby nebo rozšíření stávající výroby,
- vynaložení prostředků do oborů zpracovatelského průmyslu,
- minimální investice do pořízení DHM a DNM v částce 100 mil. Kč (případně 60 mil. Kč, 50 mil. Kč),
- nejméně polovina výše uvedených částek musí být financována vlastním kapitálem,
- alespoň 60 % celkové hodnoty investice je použito na pořízení strojního zařízení,
- strojní zařízení musí být nové a za tržní cenu,
- splnění výše uvedených podmínek do 3 let od vydání rozhodnutí o příslibu IP (možný odklad nejdéle o 2 roky),
- šetrnost k životnímu prostředí,
- zahájení stavebních prací a pořizování DHM a DNM je možné až po vydání potvrzení o možnosti splnění všeobecných a zvláštních podmínek CzechInvestem.

Dříve, než se budu věnovat jednotlivým podmínkám a omezením, předesílám, že pro určení výše vstupní ceny majetků zahrnutých do investic a hodnoty strojního zařízení se vždy vychází ze zákona o účetnictví tzn., že majetek je oceněn včetně pořizovacích nákladů.

3.1.1. Minimální proinvestovaná částka

Zákon o investičních pobídkách stanoví, že investor pořídí v rámci investičních pobídek dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nejméně v částce **100 mil. Kč**. Jedná se o limit investičních prostředků, který přinesla novela zákona v roce 2007 s tím, že od 1. 5. 2000 do 30. 4. 2004 byl tento limit stanoven ve výši 350 mil. Kč a od 1. 5. 2004 do 1. 7. 2007 bylo nutné proinvestovat 200 mil. Kč. Pokud ze záměru vyplývá, že celá investiční akce bude

realizována v okrese s mírou nezaměstnanosti o 25 % vyšší než průměr v ČR, pak tato minimální proinvestovaná částka se snižuje na **60 mil. Kč**. V okresech s mírou nezaměstnanosti o 50 % vyšší než průměr v ČR je minimální hodnota pořízeného DHM a DNM stanovena na částku **50 mil. Kč**. Na straně 6 v Resumé manuálu investičních pobídek pro sektor zpracovatelského průmyslu s platností od 1. ledna – 30. června 2010 je minimální investice do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (vyjma leasingu) znázorněna velmi přehledně¹⁰ :



Obr. č. 3.1.1.1. Minimální investice do DHM a DNM dle regionu

Na všechny uvedené případy se však vztahuje další podmínka. **Alespoň polovina této částky musí být financována z vlastního kapitálu právnické osoby nebo z vlastních prostředků fyzické osoby.** V této souvislosti Ing. Martincová upozorňuje: „...zákonem č. 159/2007 Sb. byla také provedena změna formulace této související podmínky. Slova „kryta z vlastního kapitálu“ byla nahrazena slovy „financována z vlastního kapitálu“. Tím konečně

¹⁰ Zdroj: CZECHINVEST. Resumé manuálu investičních pobídek pro sektor zpracovatelského průmyslu, str. 6. Oficiální portál agentury CzechInvest [online]. 2007 [cit. 2007-07-02]. Dostupný z WWW: <<http://www.czechinvest.org/dwn-investicni-pobidky>>

došlo k eliminaci dosavadních výkladových problémů zmíněné podmínky.“¹¹ Za financování z vlastního kapitálu nelze tedy považovat čerpání z cizích zdrojů, což jsou úvěry, půjčky a podobně. Do částek celkové investice ani do částek financovaných z vlastního kapitálu se také nezahrnují platby na základě smlouvy umožňující užívání věci před nabytím vlastnického práva, tj. například z titulu finančního leasingu či prostřednictvím pořízování majetků na splátky, a taktéž nelze počítat s vynaloženými prostředky vytvořenými ze zisku dosaženého z podporované investiční akce.

V tomto bodě pravidla pro získání investiční pobídky investorům říkají, že než-li dostanou pětileté daňové prázdny, musí do nové výroby vložit vlastní prostředky, tzn. výrobu samofinancovat, a v podstatě tím projevít, ztvdit svůj vážný zájem a úmysl rozvíjet své podnikání na území ČR.

3.1.2. Posuzovaný dlouhodobý hmotný majetek

Posuzovaný DHM se musí vztahovat k investičnímu záměru, nesmí být na něj poskytnuta žádná jiná veřejná podpora, **nachází se na území ČR a je určen k výrobním účelům**. Jeho hodnota je tvořena :

- pozemky,
- budovami,
- strojním zařízením.

Dále dle ustanovení § 6a ZIP se za dlouhodobý hmotný majetek nepovažuje majetek nabytý na základě smlouvy o prodeji podniku nebo jeho části od ekonomicky nebo personálně spojených osob, jejichž vymezení přebírá z ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Novelou zákona o investičních pobídkách č. 159/2007 Sb. došlo ke sjednocení ve vymezení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, který je možné zahrnout do celkového limitu proinvestovaných prostředků i zahrnout do nákladů vhodných na podporu. V komentáři k výše uvedenému zákonu Ing. Martincová ve finančním a daňovém bulletinu píše : „Do stanoveného limitu investičních prostředků tak není už možné zahrnovat

¹¹ MARTINCOVÁ, D. Sedmá novela zákona o investičních pobídkách. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 2007, č. 3, s. 16

např. kancelářskou techniku, obyčejnou klimatizaci, turnikety na vrátnici nebo zařízení kuchyně.“¹²

Strojní zařízení

Jedním z hodnotících kritérií je objem vynaložených prostředků. Podpořené náklady na pořízení strojního zařízení musí činit nejméně 60 % (před přijetím novely ZIP 40 %) z celkové hodnoty pořízeného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Jak již bylo uvedeno výše, toto strojní zařízení má být určeno pro výrobní účely. Navíc investoři musí pořizovat v rámci podpořené investice **strojní zařízení, která jsou vyrobena ne více než dva roky před pořízením a zároveň tak, aby byli prvními vlastníky na území ČR**. Znamená to, že majetek by neměl být dosud v České republice odepisován a ani o něm nemělo být účtováno na majetkových účtech.

To se nevztahuje na majetek nabytý v rámci zpeněžení konkursní podstaty, neboť takto nabytý majetek se považuje za součást investičních prostředků. Taktéž podmínka prvního vlastnictví neplatí pro nemovitosti.¹³

3.1.3. Posuzovaný dlouhodobý nehmotný majetek

Na stejném principu je posuzován i DNM, jehož **hodnota je ve formě know-how a licencí**. Jeho maximální suma pro podporu je však zákonem vázána na majetek hmotný, a to do výše 50 % hodnoty DHM. Nabytím účinnosti zák. č. 159/2007 Sb. došlo ke změkčení této podmínky, neboť procento zastoupení dlouhodobého nehmotného majetku do té doby činilo pouze 25 % hodnoty zahrnovaného dlouhodobého hmotného majetku.

Dále musí dlouhodobý nehmotný majetek splňovat předpoklad, že byl koupen za tržní cenu od jiných než spojených osob a bude využíván výhradně zájemcem v podpořeném závodě. Taktéž zde platí podmínka, že do posuzovaného nehmotného majetku se nezahrnuje dlouhodobý nehmotný majetek nabytý na základě smlouvy o prodeji podniku nebo jeho části od ekonomicky nebo personálně spojených osob – viz ustanovení § 6a ZIP.

¹² MARTINCOVÁ, D. Sedmá novela zákona o investičních pobídkách. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 2007, č. 3, s. 16

¹³ ŽMOLÍK, Ch. Investiční pobídky. *Metodické aktuality svazu účetních*, 2005, č. 4, s. 51. ISSN 1211-4138

Dle mého názoru lze ekonomický smysl takto poměrně přísně definovaných podmínek pro pořízování strojního zařízení a kow-how v rámci investičních pobídek spatřovat v několika směrech. Jednoznačným záměrem je podporovat výrobu pomocí nových technologií a s tím spojenými novými parametry a požadavky na kvalitu samotných výrobků. Tyto pak mohou mnohem lépe obstát v konkurenčním prostředí mezinárodního trhu, mohou mnohem lépe zaručit stabilitu a prosperitu samotné investující společnosti. Neméně významným prvkem investičních pobídek se mi pak jeví druhotně podpořená poptávka po zdrojích potřebných k výrobě. Nákupy nových výrobních zařízení s sebou nesou příležitost pro široký okruh dodavatelů strojů, výrobních linek, softwarů, ale i jiných drobných dodávek a služeb. Oživení se samozřejmě týká i dodávek materiálů či jiných zásob pro zpracování v blízkosti a v návaznosti na vznikající a posléze fungující závod. Nelze pak opomenout význam podpory špičkových hi-tech technologií v souvislosti s kvalitou životního prostředí. V tomto ohledu starší technologie ve zpracovatelském průmyslu používané například před dvaceti lety jistě nelze s novými ani srovnávat.

3.1.4. Další z všeobecných podmínek

Do všeobecných podmínek spadá i nutnost **vynaložení prostředků do oborů zpracovatelského průmyslu**. V zákoně pak najdeme vyjmenovány obory, které se pro účely veřejné podpory za zpracovatelský průmysl nepovažují. Formou investičních pobídek není podpořen obor dobývání nerostných surovin, výroba a rozvod elektřiny, plynu a vody, stavebnictví, opravy motorových vozidel, obchod a ostatní služby, doprava a zemědělství. Ze shromážděných a následně vyhodnocených dat agenturou CzechInvest (přislíbené investiční pobídky od dubna 1998 do 14. ledna 2010) lze vyčíst, které z oborů zpracovatelského průmyslu využívají investičních pobídek v ČR nejvíce:

Tab. č. 3.1.4.1. Projekty podle sektoru zpracovatelského průmyslu

Sektor	Počet firem	Investice v mil. EUR	Investice v mil. CZK	Nově vytvořená pracovní místa
Výroba dopravních prostředků	180	7 935.10	253 983.32	53 987
strojírenský	86	1 348.36	40 246.23	12 366
Ostatní	59	1 106.67	34 214.31	5 441
gumárenský + plastikářský	52	938.79	28 139.46	6 646
elektronický + elektrotechnický	48	1 727.52	57 199.49	30 793
chemický + farmaceutický	43	1 180.06	35 717.54	3 167

Potravinářský	28	546.18	16 259.04	2 630
kovozpracující	21	288.24	8 318.78	1 105
textilní	19	345.61	11 343.87	1 935
papírenský	13	391.10	12 933.06	536
dřevozpracující	13	386.26	12 288.38	1 728
sklářský	4	115.80	4 180.31	294
koksování a zpracování ropy	3	456.02	16 041.90	65
Celkový součet	569	16 765.70	530 865.67	120 693

Zdroj: <http://www.czechinvest.org/data/files/3-udulene-investicni-pobidky-investment-incentives-granted-1438-cz.xls>

Jedna z dalších důležitých podmínek, která je subjekty v praxi často opomíjená či zanedbávaná, je vázána na okamžik, kdy společnost má k dispozici vydané potvrzení o možnosti splnění všeobecných a zvláštních podmínek. **Do částek vynaložených na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je možno zahrnout pouze prostředky, jež byly vynaložené až po obdržení potvrzení vydaného CzechInvestem.**

V účetnictví společnosti je pak rozhodným okamžikem pro posouzení splnění podmínky zaúčtování majetků podle druhu na majtkové účty 01, 02 nebo 03, přičemž placení záloh se za pořízení těchto majetků nepovažuje.

Zákon o investičních pobídkách stanovuje v § 2 odst. 2 bodu f) **lhůtu pro splnění výše uvedených všeobecných podmínek**, a to nejdéle do 3 let od vydání Rozhodnutí o příslibu. Ministerstvo průmyslu a obchodu může v odůvodněných případech tuto lhůtu na žádost příjemce pobídky prodloužit, nejdéle však o další dva roky. Z praxe je patrné, že zejména v poslední době daňové subjekty této možnosti prodloužení lhůty pro splnění všeobecných podmínek začínají ve zvýšené míře využívat.

3.2. Závazné podmínky ze ZIP a stanovené Rozhodnutím

Mezi další závazné podmínky, které jsou určeny zákonem o investičních pobídkách a podmínky, které jsou daňovým subjektům uplatňujícím investiční pobídky stanoveny v Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek vydaném Ministerstvem průmyslu a obchodu, můžeme zařadit :

- **zahájení placení částek** na pořízení DHM a DNM nejdéle od 24 měsíců ode dne doručení Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek;

- **zahájení výroby** do 3 let od doručení Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek; děje se tak na základě prohlášení zájemce, které je součástí žádosti podané zájemcem o investiční pobídky – viz ustanovení § 5 odst. 5 písmene d) ZIP;
- **zachování investice** – vztaženo na zachování podpořeného majetku, a to:
 1. **v rozsahu** odpovídajícím skutečné výši čerpané podpory, nejméně však ve výši určené zákonem,
 2. **ve skladbě** odpovídající zaměření investice,
 3. **po dobu** uplatňování investiční pobídky, nejméně však po dobu pěti zdaňovacích období následujících po splnění všeobecných podmínek; jestliže v průběhu této doby dojde k obměně majetku, avšak výroba a její rozsah se zachová podle původního investičního záměru, podmínka zachování investice se považuje za splněnou;
 tato podmínka zachování investice vychází z ust. § 6a odst. 2 písm. a) a b) ZIP;
- **financování bez veřejné podpory;** investiční akce posuzovaná pro účely poskytnutí veřejné podpory musí být provedena tak, že alespoň 25 % celkové hodnoty investice musí být financováno prostředky, v nichž není obsažen žádný prvek veřejné podpory - viz ustanovení § 6a odst. 4 ZIP.

Pro úplnost zde ještě uvádím podmínku, která bývá součástí Rozhodnutí a je taktéž zakotvena v ustanovení § 6a odst. 3 ZIP, avšak její **obsah se týká hmotné podpory vytváření nových pracovních míst**. Jedná se o podmínku zachování pracovních míst :

1. povinnost zachovat počet nově vytvořených pracovních míst,
2. povinnost zachovat obsazení těchto míst zaměstnanci,
3. nejméně po dobu 5 let ode dne prvního čerpání investiční pobídky.

3.3. Zvláštní podmínky podle zákona o daních z příjmů

3.3.1. Obecná charakteristika zvláštních podmínek

Zvláštní podmínky jsou definovány samostatně pro každý druh investiční pobídky. **Poskytnutí slevy na dani je v zákoně o daních z příjmů upraveno § 35a a § 35b.**

První z těchto paragrafů upravuje poskytnutí slevy „novým“ daňovým subjektům, tzn. takovým, kteří s příslibem investiční pobídky zahájí podnikání a zaregistrují se podle zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jako poplatníci. Velmi zjednodušeně řečeno takovým právníckým či fyzickým osobám je poskytnuta sleva na dani ve výši celkové daňové povinnosti u právníckých osob a daňové povinnosti z dílčího základu daně podle § 7 ZDP u fyzických osob.

Naproti tomu **ustanovení § 35b ZDP upravuje poskytování slevy „stávajícím“ poplatníkům**, kteří například významným způsobem rozšiřují výrobu. V obou případech zvláštní podmínky a podmínky pro zahájení uplatňování slevy jsou shodné. Podstatný rozdíl spočívá ve výši slevy, která v tomto případě představuje přírůstek daňové povinnosti oproti předem stanovené základně.¹⁴

Obecně lze říci, že **slevu na dani dle ustanovení § 35a a § 35b ZDP je možno uplatňovat po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích**. Přijetím zákona č. 159/2007 Sb. (změna zákona o investičních pobídkách – nabytí účinnosti dne 2. července 2007) došlo ke zkrácení lhůty, po kterou bylo možno uplatňovat slevu na dani z původních 10 na nyníšších 5 zdaňovacích období. Jistě se tak stalo z důvodu nižší zátěže pro státní rozpočet. V souladu se zákazem retroaktivity je kratší lhůta uplatňována až u nových projektů.

Daňová investiční pobídka jako taková je upravená zákonem o investičních pobídkách s tím, že její **maximální celková výše je limitovaná částkou vázanou na veřejnou podporou**. Ministerstvo průmyslu a obchodu ve spolupráci s Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže ve svých vydaných rozhodnutích stanoví maximální míru a hodnotu veřejné podpory, která nesmí být v žádném případě poplatníkem překročena.

Čistě teoreticky pak díky stanovené maximální míry a hodnoty veřejné podpory může dojít k tomu, že poplatník veřejnou podporu v podobě investičních pobídek vyčerpá

¹⁴ MACHALA, O. Investiční pobídky v roce 2007. *Účetnictví v praxi*, 2007, č. 10, s. 4

před uplynutím pětiletého období a další podporu včetně slevy na dani již dále čerpat nemůže.¹⁵ Osobně však vidím v současné praxi mnohem palčivější problém ve zcela opačné situaci, která vznikla zcela jistě i za přispění hospodářské krize, kdy poplatníci a příjemci investičních pobídek mají spíše problémy vůbec dodržet všechny poměrně přísně stanovené podmínky a na přislíbené pobídky vůbec dosáhnout či si je udržet.

3.3.2. Jednotlivé zvláštní podmínky

Poskytnutí slevy na dani jako jedné z forem veřejné podpory je dle § 35a a § 35b zákona o daních z příjmů podmíněno kromě splnění všeobecných podmínek i splněním zvláštních podmínek :

- **první vlastnictví majetku;** poplatník bude u DHM pořízeného v rámci investice prvním vlastníkem na území České republiky. Jak už bylo uvedeno dříve jde o majetek, který nebyl na území ČR odepisován. Tato podmínka se netýká nemovitostí a taktéž se tato povinnost nevztahuje na majetek nabytý v rámci zpeněžení konkursní podstaty. Cílem výjimky je jistě podpořit investiční akce právě v oblasti bývalých velkých podniků, zasažených úpadkem;
- **nepřetržitost trvání účetní jednotky;** tato podmínka znamená, že v období, za které poplatník může uplatnit slevu na dani, nebude zrušen, nebude vůči němu zahájeno konkursní řízení, nesloučí se s jiným subjektem nebo nepřevezme jmění společnosti zrušené bez likvidace. Fyzická osoba nesmí ukončit ani přerušit podnikatelskou činnost;
- **zákaz zvyšování základu daně operacemi se spojenými osobami;** zákon má na mysli obchodní operace uzavřené mezi spojenými osobami dle § 23 odst. 7 ZDP způsobem, který neodpovídá principům běžných obchodních vztahů, principům takzvaných transferových (převodních) cen či cen obvyklých;
- **pořízení majetku;** poplatník pořídí a eviduje v majetku DHM a DNM nejméně v částkách stanovených v zákoně o investičních pobídkách, tj. nejméně v částkách určených všeobecnými podmínkami – viz kapitola 3.1. Všeobecné podmínky stanovené ZIP, str. 10 – 14 této bakalářské práce;

¹⁵ Ministerstvo financí České republiky. Investiční pobídky v ČR. *Oficiální portál Ministerstva financí ČR* [online]. 2005. Dostupný z WWW : < http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/inv_pob_vyvoj.html >

- **zákaz kumulace pobídek;** pokud bylo poplatníkovi poskytnuto více příslibů investičních pobídek, může uplatnit slevu na dani za zdaňovací období pouze podle jednoho z těchto příslibů; uplatní-li slevu na dani podle později poskytnutého příslibu, ztrácí možnost uplatnit slevu na dani podle dříve vydaných příslibů;
- **maximální uplatnění všech položek snižujících základ daně,** a to zejména :
 1. **všech daňových odpisů** podle §§ 26 až 33; v období uplatňování slevy nelze odpisování přerušit (§ 26 odst. 8), avšak způsob odpisování si zvolí poplatník,
 2. **všech opravných položek k pohledávkám** podle zvláštního právního předpisu, tj. zákona č.593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
 3. **odpočtu všech položek odčitatelných od základu daně podle § 34 ZDP** v nejbližším zdaňovacím období, za které bude vykázán základ daně; tj. zejména odpočtu daňové ztráty nebo její části a odpočtu z titulu provádění výzkumu a vývoje.

Podmínka maximálního snížení základu daně upravuje odlišně uplatňování některých fakultativních nároků poplatníků. Zákon o daních z příjmů ostatním poplatníkům pouze umožňuje uplatnit výše jmenované položky, poplatníci v režimu investičních pobídek mají povinnost všechny tyto „daňové“ položky uplatnit, a to v maximální výši a v co nejbližším možném zdaňovacím období. Zcela přirozeně účetní jednotka ve svém účetnictví respektuje veškeré účetní zásady a principy, které zaručují jeho poctivý a věrný obraz. Účtuje tudíž o všech potřebných opravných položkách, rezervách či účetních odpisech, avšak při transformaci „účetního“ výsledku hospodaření na daňový základ je povinna dodržovat striktně daná výše uvedená závazná „daňová“ pravidla. Tímto zákon omezuje zneužívání investičních pobídek jako neodůvodněnou formu daňové optimalizace.

Přestože jsou ustanovení o daňovém odepisování hmotného majetku chronicky známá, v praxi u poplatníků s využitím slevy na dani z titulu investičních pobídek dochází právě v této oblasti k poměrně častým chybám. Proto si dovoluji krátkou rekapitulaci.

Daňové odpisy u příjemců investičních pobídek z titulu slevy na dani

Hmotný majetek i odpisy hmotného majetku vymezuje ustanovení § 26 až § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP). Jako základna pro výpočet daňových

odpisů je brána vstupní cena, která se odvíjí z podmínek stanovených v § 29 ZDP. Po pořízení majetku, kdy je majetek ve stavu způsobilém obvyklému užívání, poplatník zatřídí hmotný majetek do odpisových skupin dle přílohy č. 1 ZDP. Poplatník si může vybrat mezi rovnoměrnými odpisy, zrychleným odepisováním, a v roce 2009 mu přibyla možnost u vybraného majetku v tzv. podporovaném období uplatnění odpisů mimořádných.

Nadále však lze u jednotlivého majetku použití jmenovaných odpisů libovolně kombinovat. Způsob odepisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví vlastník, avšak již jednou zvolený způsob odepisování nelze měnit. Hmotný majetek se odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Zvláštním pravidlem pro poplatníky využívající slevu na dani z titulu investičních pobídek je povinnost uplatnit maximální výši všech daňových odpisů. V praxi to znamená, že v období uplatňování slevy odepisování nelze přerušit, u rovnoměrných odpisů je dána povinnost využít maximálně dané roční sazby a u nově pořízeného majetku odepisovaného rovnoměrně či zrychleně povinnost využít akceleraci odpisů v prvním roce odepisování.

Rovnoměrné odepisování - je upraveno v § 31 ZDP, kde jsou k odpisovým skupinám přiřazeny **maximální roční odpisové sazby**. Z textu zákona pak vyplývá, že maximální výše odpisů za celé zdaňovací období se stanoví jako **$1/100 \times \text{vstupní cena} \times \text{roční odpisová sazba}$** . Je-li poplatník prvním vlastníkem majetku, může základní odpisovou sazbu za dodržení zákonem stanovených podmínek (dle § 31 odst. 5 ZDP) zvýšit. **Pro příjemce investičních pobídek to znamená povinnost zvýšení odpisové sazby v prvním roce odepisování o 10 %.** Pro ilustraci uvádím přepočtené odpisové sazby pro odpis. skupinu 1 a 2.

Tab. č. 3.3.2.1. Přepočtené odpisové sazby - rovnoměrné odepisování - odpisová skupina 1

Rok odepisování	Zákl. odpis. sazba	Odpisová sazba, jestliže v 1. roce zvýš. o 10 %
1	20	30 (20 + 10)
2	40	35
3	40	35

Zdroj: vlastní

Tab. č. 3.3.2.2. Přepočtené odpisové sazby - rovnoměrné odepisování - odpisová skupina 2

Rok odepisování	Zákl. odpis. sazba	Odpisová sazba, jestliže v 1.roce zvýš. o 10%
1	11	21 (11 + 10)
2	22,25	19,75
3	22,25	19,75
4	22,25	19,75
5	22,25	19,75

Zdroj: vlastní

Technické zhodnocení při rovnoměrném odepisování - ze zvýšené vstupní ceny hmotného majetku se stanoví odpisy tohoto majetku za dané období pomocí **ročních odpisových sazeb pro zvýšenou vstupní cenu**. Aktuálně pro odpisovou skupinu 1 sazba pro zvýšenou zůstatkovou cenu činí 33,3 a pro odpisovou skupinu 2 tato sazba činí 20.

Zrychlené odepisování - je upraveno v § 32 ZDP. Zde jsou k odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty pro zrychlené odepisování. V **1. roce odepisování** se výše ročních odpisů stanoví jako **vstupní cena / koeficient**. Je-li poplatník prvním vlastníkem majetku, může tento odpis v prvním roce odepisování, za dodržení zákonem stanovených podmínek (ustanovení § 31 odst.5), zvýšit. **Opět pro příjemce investičních pobídek z titulu slevy na dani to znamená povinné zvýšení odpisu v prvním roce odepisování o 10 %**. V dalších letech se výše odpisů vypočítá jako **2 x zůstatková cena / (koef. v dalších letech – počet let již uplatněných odpisů)**.

Tab. č. 3.3.2.3. Aktuální koeficienty pro rychlené odepisování odpisové skupiny 1 a 2

Rok odepisování	Koeficient pro odpis. skupinu 1	Koeficient pro odpis. skupinu 2
1	3	5
2	4	6
3	4	6
4	Již odepsáno	6
5	Již odepsáno	6

Zdroj: vlastní

Technické zhodnocení - při zrychleném odepisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se stanoví odpisy v 1. roce zvýšení jako **2 x zvýšená zůstatková cena / přiřazený koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu**. V dalších letech pak jako **2 x zvýšená zůstatková cena / (koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu – počet let již uplatněných odpisů ze zvýšené zůst. ceny)**. Aktuálně pro odpisovou skupinu 1 koeficient pro zvýšenou zůstatkovou cenu činí 3 a pro odpisovou skupinu 2 pak tento koeficient činí 5.

Mimořádné odpisy - do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vložila novela provedená zákonem č. 216/2009 Sb., s účinností od 20. 7. 2009, ustanovení § 30a. Mimořádné odpisy jsou určeny pouze pro hmotný majetek zatříděný do odpisové skupiny 1 a 2 podle přílohy č. 1 ZDP. Mimořádné odpisy nelze uplatnit u hmotného majetku odepisovaného podle § 30 odst. 4 a 5 ZDP, tzn. odpisy stanovené podle doby trvání (např. otvírky lomů, dočasné stavby, technické rekultivace) nebo podle doby použitelnosti, popřípadě výkonu (např. matrice, šablony, formy, modely). Majetek musí být pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 a zařazený v odpisové skupině 1 nebo 2 dle přílohy č.1 k ZDP. Uplatnit si je může pouze poplatník, který je jeho prvním vlastníkem, tj. majetek dosud nebyl užíván k určenému účelu, u předchozího vlastníka byl zbožím nebo byl pořízený či vyrobený ve vlastní režii. Odpisy se stanoví na celé měsíce s tím, že odepisování nelze přerušit. Mimořádné odpisy lze uplatnit ve vypočtené rovnoměrné měsíční výši za každý měsíc následující po uvedení do užívání.

Mimořádný odpis hmotného majetku zařazeného **v odpisové skupině 1** se počítá jako 1/12 vstupní ceny, tzn. že majetek se odepíše do výše 100 % vstupní ceny za 12 měsíců. Mimořádný odpis hmotného majetku zařazeného **v odpisové skupině 2** se počítá po dobu prvních 12 měsíců jako 1/12 ze 60 % vstupní ceny a dalších 12 měsíců jako 1/12 ze 40 % vstupní ceny, tzn. majetek se odepíše ve výši 100 % vstupní ceny za 24 měsíců.

Technické zhodnocení - ukončené technické zhodnocení na takto odepisovaném majetku se zatřídí do odpisové skupiny, ve které je zatříděn hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a odepisuje se podle §§ 26 až 30 a §§ 31 až 33, tj. rovnoměrně či zrychleně. Nelze použít mimořádný odpis.

Porovnání jednotlivých variant odpisů

Pro názornou ilustraci výpočtu výše položky snižující základ daně ve formě odpisů jsem zvolila jednoduchý příklad. Jedná se o hmotný majetek v odpisové skupině 1, pořízen a uveden do užívání v únoru 2009 a jeho vstupní cena činí 240 tis. Kč. Poplatník je jeho prvním vlastníkem a zdaňovacím obdobím kalendářní rok.

Tab. č. 3.3.2.4. Výpočet rovnoměrných odpisů

Období	Rovnoměrný odpis	Zůstatková cena	Výpočet
2009	72 000	168 000	$(20 + 10) \% \times 240\,000$
2010	84 000	84 000	$35 \% \times 240\,000$
2011	84 000	0	$35 \% \times 240\,000$

Zdroj: vlastní

Tab. č. 3.3.2.5. Výpočet zrychlených odpisů

Období	Zrychlený odpis	Zůstatková cena	Výpočet
2009	104 000	136 000	$240\,000/3 + 10 \% \times 240\,000$
2010	90 667	45 333	$2 \times 136\,000/(4-1)$
2011	45 333	0	$2 \times 45\,333/(4-2)$

Zdroj: vlastní

Tab. č. 3.3.2.6. Výpočet mimořádných odpisů

Období	Mimořádné odpisy	Počet měsíců	Výpočet
2009	200 000	10	$240\,000/12 \times 10$
2010	40 000	2	$240\,000/12 \times 2$

Zdroj: vlastní

Tab. č. 3.3.2.7. Porovnání variant výpočtů odpisů

Období	Rovnoměrný odpis	Zrychlený odpis	Mimořádný odpis
2009	72 000	104 000	200 000
2010	84 000	90 667	40 000
2011	84 000	45 333	-

Zdroj: vlastní

V praxi ve většině případů běžný poplatník daně z příjmů právnických osob usiluje o co nejnižší základ daně v daném období, a tudíž při daňové optimalizaci využívá co nejvyšší možné daňové odpisy. Naproti tomu u daňových subjektů uplatňujících slevy na dani z titulu investičních pobídek je patrný jednoznačný příklon k využívání odpisů rovnoměrných, které v prvních letech odpisování daňový základ snižují nejméně. Logika věci v opačném směru chování „poplatníků s pobídkami“ spočívá v tom, že sleva na dani je zákonem alokována do počátků výroby a její kontinuální čerpání limitováno pětiletým časovým úsekem, přičemž při nevyčerpání bez dalšího nároku zaniká. Použitím rovnoměrného odepisování se do nákladů společnosti v porovnání s jinými způsoby daňových odpisů promítnou vyšší částky až v pozdějších letech odpisování a poplatník si tímto manévrem vytváří prostor pro co největší uplatnění slevy na dani právě v počátku sledované a podporované doby. Jedná se v podstatě o povolenou daňovou optimalizaci a snahu o co největší využití poskytnuté výhody „daňových prázdnin“.

3.4. Sleva na dani

Před přijetím zákona o investičních pobídkách (zákon č. 72/2000 Sb. – účinnost 1.května 2000) byla v důsledku absence možnosti poskytování daňových úlev v platné zákonné podobě veřejná podpora investic, uskutečňovaná formou investičních pobídek přijatých vládou České republiky, uplatňována pomocí dotace eliminující daň z příjmů právnických osob. Tento režim byl nahrazen systémem daňových úlev, které jsou upraveny přímo v zákoně o daních z příjmů v ustanovení § 35a a § 35b, včetně její limitace.

Obecně platí, že :

- výše slevy na dani nemůže dosáhnout záporných hodnot,
- slevy na dani nemohou převýšit celkovou výši veřejné podpory,
- slevy nelze uplatňovat na doměrky daně z příjmů.

3.4.1. Časová omezení čerpání slevy na dani

Předpoklady pro první uplatnění slevy z titulu investičních pobídek jsou tyto:

- vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek nejpozději k datu podání daňového přiznání za zdaňovací období, za které je sleva uplatňována,
- splnění všeobecných podmínek podle ZIP,
- splnění zvláštních podmínek podle zákona o daních z příjmů.

První uplatnění slevy, a s tím svázané splnění výše uvedených podmínek ze strany investora, musí nastat nejpozději 3 roky od vydání Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek. V případě prodloužení lhůty pro splnění všeobecných podmínek maximálně o 2 roky (viz kapitola 3.1.4. Další z všeobecných podmínek, str. 15 této bakalářské práce), posunuje se o stejnou dobu i počátek pro první uplatnění slevy.

Slevu na dani lze dále uplatňovat pouze po dobu pěti po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období.

V této souvislosti pouze doplňuji, že původní 10-letá lhůta pro čerpání slev na dani byla zkrácena pro nové projekty přijetím zákona č. 159/2007 Sb. V současnosti tedy stále platí pro podpořené projekty před datem účinnosti desetiletá doba čerpání slevy, avšak pro projekty přijaté po výše uvedené novele již zkrácená lhůta pětiletá.

3.4.2. Výše slevy na dani dle § 35a ZDP

U poplatníků, kteří v souladu s ustanovením § 35a ZDP pro poskytnutí příslibu investičních pobídek zahájili podnikání, tzn. u „nových“ poplatníků, platí níže uvedený základní výpočet bez dalších úprav :

$$DS = [ZD - (A1 + A2 + A3)] \times (SD / 100)$$

DS sleva na dani

ZD základ daně (včetně maximálních daňových odpisů a oprav. položek k pohledávkám)

A1 položky odčitatelné od základu daně podle § 34 ZDP (např. ztráta, vývoj a výzkum)

A2 hodnota darů, které právnické či fyzické osoby věnují na veřejně prospěšné účely

A3 rozdíl, o které úrokové příjmy zahrnované do ZD převyšují s nimi související výdaje

SD sazba daně podle ustanovení § 16 a § 21 ZDP

Výše slevy se nemění, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost – viz ustanovení § 35a odst.1 ZDP.

3.4.3. Výše slevy na dani dle § 35b ZDP

Poplatníci, kterým dle ustanovení § 35b nárok na výši slevy na dani vznikl při rozšíření nebo modernizaci výroby pak výše uvedený vzorec využijí při dalších výpočtech částek S_1 a S_2 , kdy :

- S_1** je částka daně, vypočtená podle vzorce pro výpočet slevy na dani, za zdaňovací období, za které bude sleva uplatněna; tato částka se nezvyšuje, je-li dodatečně vyměřena vyšší daňová povinnost – viz § 35b odst. 1 písm. a) ZDP,
- S_2** je částka daně, vypočtená podle vzorce pro výpočet výše slevy na dani, za jedno ze dvou zdaňovacích období bezprostředně předcházejících zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší; tato částka bude upravena o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, a to počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena; tato částka se nesnižuje, je-li za příslušné zdaňovací období dodatečně vyměřena nižší daňová povinnost - viz § 35b odst. 1 písm. b) ZDP.

Konečný výpočet slevy na dani (DS) se v tomto případě řídí vztahem

$$DS = S_1 - S_2$$

Zjednodušeně vyjádřeno slovy se při konečném výpočtu slevy na dani (DS) částka daně za období „před uplatněním slevy“ (S_2) odečte od částky daně vypočtené za konkrétní zdaňovací období (S_1).

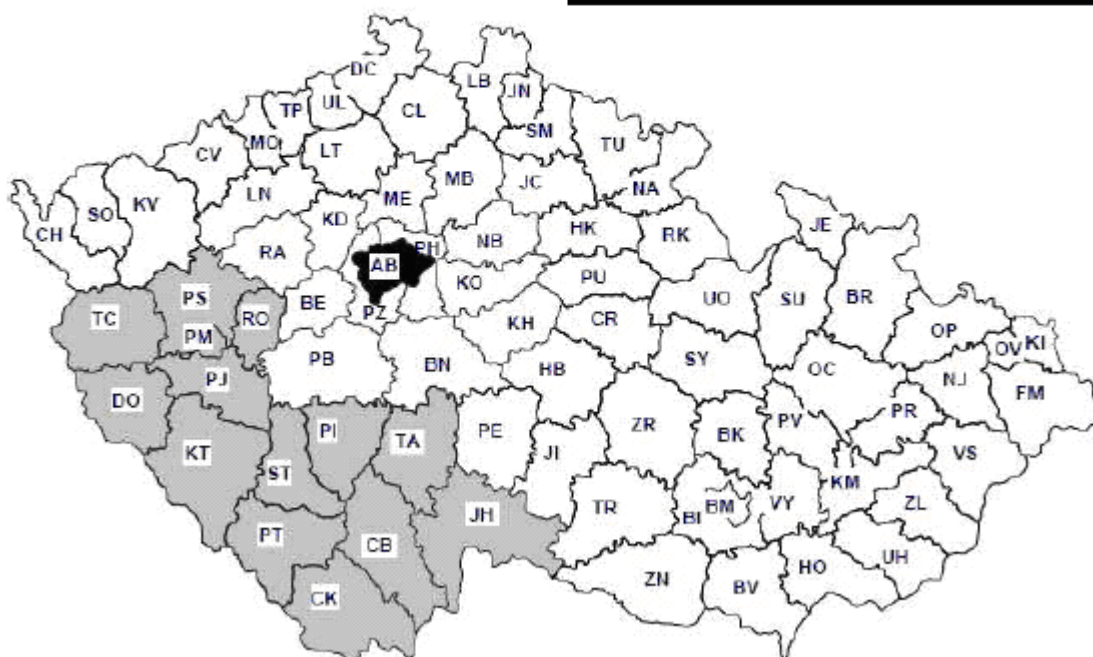
3.4.4. Veřejná podpora a přípustná míra veřejné podpory

Zákon o daních z příjmů v § 35a odst. 4 a v § 35b odst. 5 výši možné slevy na dani konfrontuje se stanoveným maximem veřejné podpory takto :

- sleva na dani nesmí v jednotlivých zdaňovacích obdobích překročit míru veřejné podpory vztaženou k dosud skutečně vynaloženým nákladům,
- celková hodnota poskytnutých investičních pobídek nesmí za dobu jejich uplatňování překročit částku uvedenou v Rozhodnutí o poskytnutí investičních pobídek.

V Resumé manuálu investičních pobídek je definováno, že **veřejnou podporou** se rozumí daňová pobídka, hmotná podpora na nová pracovní místa a v případě převodu pozemku za zvýhodněnou cenu je veřejnou podporou rozdíl mezi kupní cenou a tržní cenou pozemku. Hmotná podpora na školení a rekvalifikaci se do veřejné podpory pro investiční pobídky nezapočítává. Má oddělený režim se svou vlastní maximální výší.¹⁶

Region	Veřejná podpora	Výplň
Praha	0 %	
Jihozápad	36 % (2007-10) 30 % (2011-13)	
Ostatní regiony	40%	



Obr. č. 3.4.4.1. Mapa maximální veřejné podpory v ČR dle regionů

¹⁶ Zdroj: CZECHINVEST. Resumé manuálu investičních pobídek pro sektor zpracovatelského průmyslu, str. 3. Oficiální portál agentury CzechInvest [online]. 2007 [cit. 2007-07-02]. Dostupný z WWW: <<http://www.czechinvest.org/dwn-investicni-pobidky>>

Přípustná míra veřejné podpory byla pro jednotlivé regiony stanovena nařízením vlády č. 596/2006 Sb., ze dne 12. 12. 2006, a dále aktualizována. Na výše uvedeném obrázku č. 4 je pak velmi přehledně znázorněna maximální výše veřejné podpory pro investiční pobídky poskytovaná na výrobu ve zpracovatelském průmyslu v ČR dle regionů.

V Resumé manuálu investičních pobídek na straně 3 najdeme následující přesnění : „Maximální míra veřejné podpory pro investiční projekty, u kterých uзнatelné náklady nepřesahují 50 mil. EUR, se v případě malých podniků zvyšuje o 20 % a v případě středních podniků o 10 %. Maximální míra veřejné podpory pro investiční projekty, u kterých uзнatelné náklady přesahují 50 mil. EUR, je upravena Pokyny pro regionální podporu 2007-2013.“¹⁷

Maximální míra veřejné podpory je však dále upravována i podle oborů OKEČ průmyslu - viz Resumé manuálu investičních pobídek, strana 4:

Maximální míra veřejné podpory dle oborů OKEČ průmyslu	
100 % hodnoty stropu	75 % hodnoty stropu
DG - Chemický a farmaceutický	DA - Potravinářský a tabákový
DK - Výroba strojů a zařízení	DB, DC - Textilní, oděvní a kožedělný
DL - Výroba elektrických a optických přístrojů	DD - Dřezozpracující
DM - Výroba dopravních prostředků	DE - Papírenský a polygrafický, vydavatelské činnosti
	DF - Koksování, rafinérské zpracování ropy, výroba jaderných paliv, radioaktivních prvků a sloučenin
	DH - Gumárenský a plastikářský
	DI - Sklářský, keramický a stavební hmoty
	DJ - Výroba kovů
	DN - Ostatní obory

Obr. č. 3.4.4.2. Maximální míra veřejné podpory dle oborů OKEČ průmyslu

Zorientovat se v problematice určení maximální míry veřejné podpory je poměrně složité. Naštěstí pro dotčené poplatníky je tato částka striktně stanovena a určena MPO ve vydaných Rozhodnutích o příslibu. Investor pak při sledování podmínek ve vztahu k maximální míře veřejné podpory pracuje s konkrétní pevně stanovenou hodnotou.

¹⁷ Zdroj: CZECHINVEST. Resumé manuálu investičních pobídek pro sektor zpracovatelského průmyslu. Oficiální portál agentury CzechInvest [online]. 2007 [cit. 2007-07-02]. Dostupný z WWW: <<http://www.czechinvest.org/dwn-investicni-pobidky>>

V praxi, kdy investor řeší zejména při zavádění výroby řadu technických a provozních problémů spojených s rozběhnutím a vyladěním výroby, je velmi náročné dodržet všechna ustanovení zákonů a neopomenout žádnou z výše popsanych podmínek. Jediným předpokladem pro úspěšné zvládnutí je tuto záležitost nepodcenit. Pouze zavedením předem promyšlené precizní administrativy a průběžnou prací s jejich výstupy může podniku v konečném výsledku přinést státem přislíbené a garantované až stamiliónové úlevy.

3.4.5. Zánik nároku na slevu na dani

K zániku nároku na investiční pobídky může dojít dvěma způsoby, a to nesplněním podmínek daných zákony nebo na základě žádosti investora.

Nesplnění podmínek

V prvním případě, kdy poplatník, kterému byly poskytnuty investiční pobídky, **nevyužije v nejvyšší možné míře všech položek snižujících základ daně**, vyjmenovaných v ust. § 35a odst. 2 písm. a) ZDP, tzn. že neuplatní maximální daňové odpisy, opravné položky, odečet ztráty, odečet položek z titulu výzkumu a vývoje, **je povinen daň a slevu na dani přepočítat a podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých tuto podmínku nedodržel** – viz ustanovení § 35a odst. 6 a ustanovení § 35b odst. 7 ZDP. Stejným způsobem je upraven základ daně a daň ze strany správce daně, kdy v kontrole zjistí nedodržení výše uvedených podmínek. Jakým konkrétním způsobem se postupuje při následném propočtu bude demonstrováno v praktické části této bakalářské práce.

Mnohem přísněji se zákon o daních z příjmů ve stejných paragrafech staví k **nesplnění všeobecných podmínek včetně lhůt a dalších závazných podmínek**, tj. mimo výše jmenovaných, zakotvených v ust. § 35a odst. 2 písm. a) ZDP. Není-li ze strany investora do 24 měsíců od vydání rozhodnutí o příslibu zahájeno placení částek na pořízení DHM a DNM nebo do 3 let od téhož data zahájena výroba, aniž by byla lhůta prodloužena, nebo jestliže nejsou plněny další všeobecné podmínky vymezené v § 2 odst. 2 ZIP či ostatní zvláštní podmínky stanovené ZDP (např. druh, oblast, výše investice, pořízení strojního zařízení, vztah výroby k životnímu prostředí, trvání poplatníka, ceny běžné v obchodních vztazích), **pozbyvá rozhodnutí o příslibu investičních pobídek platnost a absolutně vše, co bylo formou investičních pobídek získáno, musí být vráceno nebo odvedeno včetně příslušného penále nebo dalších sankcí**.

Další nesplnění podmínek může nastat při vazbě na veřejnou podporou. Zde nesmí být překročena maximální přípustná hodnota veřejné podpory na investiční akci podle § 6 odst. 2 ZIP a posuzovaná investice musí být provedena tak, aby alespoň 25 % celkové hodnoty investice bylo financováno prostředky bez obsaženého prvku veřejné podpory. Ing. Otakar Machala ve svém článku Investiční pobídky v roce 2007, publikovaném v časopise Účetnictví v praxi 11/07 na straně 23, píše : „*Pokud příjemce získá veřejnou podporu nad přípustnou hodnotu veřejné podpory, je povinen vrátit tu část veřejné podpory, o kterou byla překročena přípustná hodnota veřejné podpory pro danou investiční akci a zaplatit penále ve výši stanovené rozpočtovými pravidly, nejméně však ve výši úroků stanovených Komisí v době vydání rozhodnutí.*“¹⁸

Zánik na žádost zájemce

Druhou možností je zánik nároku **na základě žádosti investora**. Pokud příjemce investiční pobídky tuto nezačal čerpat, na základě zaslané žádosti Ministerstvo průmyslu a obchodu původně vydané Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek zruší a stejnopis zašle příslušným ministerstvům i místně příslušnému správci daně. V tomto případě vše proběhne bez doprovodných sankcí.

3.4.6. Kontrolní mechanismy

Zákon o investičních pobídkách taktéž určuje kompetence a lhůty v oblasti kontroly plnění podmínek ze strany investora. Komplexní kontrola investičních pobídek z titulu slevy na dani přísluší Ministerstvu financí a územním finančním orgánům. Územní finanční orgány kontrolují splnění těchto podmínek :

- pořizování DHM a DNM nejdříve od vydání potvrzení o možnosti splnění podmínek,
- zahájení placení částek na pořízení DHM a DNM nejdéle do 24 měsíců ode dne doručení Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek,
- pořízení DHM a DNM nejméně v částce určené v rozhodnutí o příslibu investičních pobídek a dodržení minimální částky kryté vlastním kapitálem,

¹⁸ MACHALA, O. Investiční pobídky v roce 2007 - dokončení. *Účetnictví v praxi*, 2007, č. 11, s. 23

- pořízení strojního zařízení v hodnotě nejméně 60 % celkové hodnoty DHM a DNM,
- pořízení investic nejdéle do 3 let (při prodloužení max. 5 let) od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek,
- zachování alespoň 25 % celkové hodnoty investice bez veřejné podpory,
- všechny zvláštní podmínky uvedené v ZDP,
- výše slevy na dani.

Vzhledem k tomu, že zátěž pro státní rozpočet při čerpání veřejné podpory je značná, kontrolu oprávněnosti čerpání pobídek provádí hned několik institucí, přičemž kontrola některých podmínek je dokonce i zdvojená. Kromě Ministerstva financí a ÚFO do kontrolního procesu se svými kompetencemi vstupuje i Ministerstvo průmyslu a obchodu, Ministerstvo životního prostředí, Ministerstvo práce a sociálních věcí a místně příslušný úřad práce. Nelze jinak, než výše uvedené chápat jako nutnost ochrany před zneužitím státem vydaných prostředků.

4. PRAKTICKÁ ŘEŠENÍ A DOPADY

4.1. Účtování investičních pobídek

Než-li se začnu věnovat jednotlivým příkladům, chtěla bych se ještě zmínit o účtování investičních pobídek.

Přímý dopad do účetnictví mají pouze takové pobídky, které svou povahou lze označit za dotace. Jedná se například o hmotnou podporu vytváření nových pracovních míst, hmotnou podporu rekvalifikace zaměstnanců, dotace na strategické služby a technologická centra. Uvedené investiční pobídky představují dotace k úhradě nákladů, které se vykazují v rámci ostatních provozních výnosů. Zajímavá otázka však je, ve kterém okamžiku se má o případném nároku na přijetí podpory ještě před jejím obdržením účtovat. Z účetního pohledu je velmi důležité dodržení akruálního principu. To znamená, že při účtování nákladů, na které je pobídka (dotace) poskytnuta, by se mělo o nároku na podporu ke vztaženým nákladům účtovat i do výnosů. V praxi to znamená až v okamžiku „určitosti“ nároku, tj. v okamžiku poskytnutí příslibu investičních pobídek ze strany státních orgánů. Může se však stát, že účetní jednotka v průběhu času poruší podmínky, a tím ztratí nárok na poskytnutí

investičních pobídek ve formě dotace. V tom případě, pokud v okamžiku vzniku nároku byly podmínky původně splněny a k jejich porušení došlo až v následujících účetních obdobích, není důvod pro opravu. **Účtuje se ve výsledku hospodaření toho období, kdy ke změně podmínek došlo. Daňový režim v tomto ohledu nemá zvláštní úpravu a kopíruje účetní zásady.**

Účtování investičních pobídek ve formě slevy na dani se projeví pouze nepřímo; a to buď na účtech účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů snížením nákladu z titulu hrazené daně z příjmů, nebo na účtech účtové skupiny 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný snížením vstupní ceny nabytých pozemků, případně převod technicky vybaveného území za zvýhodněnou cenu, převod pozemků.

4.2. Stanovení výše slevy na dani z titulu investičních pobídek

4.2.1. Výše investice a maximální výše veřejné podpory

Pro dostupnost investičních pobídek je v ČR stanovena základní minimální hranice investice na 100 mil. Kč. Tato se však může měnit v závislosti na konkrétním regionu v ČR (100 mil. Kč; 60 mil. Kč; 50 mil. Kč) – viz kapitola 3.1.1. Minimální proinvestovaná částka, str. 12 této BP.

Maximum poskytnuté veřejné podpory formou investičních pobídek se pak odvíjí od regionu, do kterého je investice alokována (0 %; 36 %; 40 % z podpořených investic) a od oboru zpracovatelského průmyslu, ve kterém má být podnikatelský záměr uskutečněn (100 % nebo 75 % maximální částky poskytnuté veřejné podpory) – viz kapitola 3.4.4. Veřejná podpora a přípustná míra veřejné podpory, str. 28 této BP. Nicméně konečná pevně určená hodnota je stanovena přímo Ministerstvem obchodu a průmyslu v Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek, kde jsou částky šity na míru konkrétním investorům.

Jako názorný příklad jsem zvolila společnost, která na základě vypracovaného projektu hodlá investovat do zavedení výroby ve zpracovatelském průmyslu, konkrétně do výroby dopravních prostředků, řádově 500 mil. Kč a pro uskutečnění svých investic si vybrala region Severní Moravy.

Vycházíme-li z této částky a ze stanovené maximální veřejné podpory v daném regionu v hodnotě 40 % podpořených nákladů a z maximální míry veřejné podpory dle oborů

OKEČ průmyslu v hodnotě 100 % této hodnoty, hrubým propočtem dostáváme maximální částku možné poskytnuté veřejné podpory ze strany státu formou IP, která v daném případě činí 200 mil. Kč.

Přihlédneme-li ke skutečnosti, že z celkové investice v hodnotě 500 mil. Kč je nutno pro získání slevy z titulu IP vynaložit náklady na pořízení strojního zařízení nejméně 300 mil. Kč (40 % z celkových podpořených nákladů), pak v podstatě státní rozpočet v částce poskytnuté veřejné podpory 200 mil. Kč může zájemci hradit například až 2/3 částek na pořízení nového strojového parku.

4.2.2. Propočet výše slevy dle § 35a ZDP – „noví“ poplatníci

Na jednoduchém příkladu srovnání tří výrobních společností ve zpracovatelském průmyslu se stejnými vstupními údaji, hospodářskými výsledky i daňovými povinnostmi v jednotlivých letech bych ráda ukázala, jaké ekonomické výhody lze pomocí investičních pobídek od státu získat. V příkladu se jedná o „nové společnosti“ (§ 35a ZDP), kdy:

- Společnost ALFA, s.r.o. – nežádala o investiční pobídky,
- Společnost BETA, s.r.o.– žádala a získala od MPO příslib investiční pobídky z titulu slevy na dani v celkové hodnotě 200 mil. Kč,
- Společnost GAMA, s.r.o. – žádala a získala příslib inv. pobídky v celkové hodnotě 200 mil. Kč, z toho podpora na vytvoření nových pracovních míst činila hodnotu 40 mil. Kč a částka 160 mil. Kč IP slevu na dani.

Jelikož se jedná o „nové“ společnosti, při splnění všech podmínek je na základě § 35a ZDP sleva stanovena ve výši celkové daňové povinnosti. Podmínky pro uplatnění slevy na dani byly společnostmi naplněny již v roce 2010 a taktéž skutečné čerpání podpory na vytvoření pracovních míst proběhlo u společnosti GAMA, s.r.o. v roce 2010. Částky daňové povinnosti z titulu daně z příjmů právnických osob jsou zvoleny pro všechny společnosti shodné, ovšem navazující uplatnění slev dle výše uvedeného zadání v jednotlivých letech a u jednotlivých společností vypadá následovně (částky jsou uvedeny v mil. Kč):

Tab. č. 4.2.2.1. Příklad „noví“ poplatníci - propočet výše slevy dle § 35a ZDP

zdaňovací období	daňová povinnost	ALFA, s.r.o.		BETA, s.r.o.		GAMA, s.r.o.		
		sleva na dani	daň	sleva na dani	daň	sleva na dani	daň	dotace
r.2009	0	0	0	0	0	0	0	0
r.2010	30	0	30	30	0	30	0	40
r.2011	38	0	38	38	0	38	0	0
r.2012	42	0	42	42	0	42	0	0
r.2013	49	0	49	49	0	49	0	0
r.2014	49	0	49	41	8	1	48	0
Celkem	208	0	208	200	8	160	48	40

Zdroj: vlastní

Tab. č. 4.2.2.2. Příklad „noví“ poplatníci - vyhodnocení celkové výše veřejné podpory

	sleva na dani z titulu invest. pob.	poskytnutá dotace na nová prac. místa	celková výše veřejné podpory
společnost ALFA, s.r.o.	0	0	0
společnost BETA, s.r.o.	200	0	200
společnost GAMA, s.r.o.	160	40	200

Zdroj: vlastní

Z výše uvedeného je na první pohled zřejmé, že investiční pobídky mohou společnosti, které hodlají investovat do výrobních závodů v ČR a zároveň se řádně připravit na splnění podmínek stanovených státem, ušetřit značné finanční prostředky – viz celková (kumulovaná) výše veřejné podpory v mil. Kč. Taktéž stojí za pozornost sledovat každoroční odliv peněžních prostředků z důvodu odvodu daní z příjmů právnických osob u společnosti ALFA, s.r.o. oproti oběma dalším společnostem – příjemcům IP.

Výhoda obou společností s investičními pobídkami plyne i z pohledu možnosti disponování uspořenémi prostředky. Zde je nutné pamatovat, že do maximální celkové hodnoty investičních pobídek se započítávají i částky dotací, přislíbených v rámci investičních pobídek a poskytnutých Ministerstvem práce a sociálních věcí ČR na pracovní místa, popřípadě rekvalifikaci. V daném případě pak společnost GAMA, s.r.o. v roce 2010 „ušetří“ na dani z příjmů právnických osob 30 mil. Kč a ještě získá finanční prostředky ve výši 40 mil. Kč ve formě přímého příspěvku jako hmotnou podporu na vytvoření nových pracovních míst. Má tedy z ekonomického hlediska oproti společnosti BETA, s.r.o. navíc výhodu dřívějšího hospodaření s volnými prostředky. Nicméně v roce 2014 musí oproti této společnosti na dani zaplatit více (právě o částku 40 mil. Kč), neboť obě společnosti mají

shodně nadstavený maximální limit poskytnuté veřejné podpory, jejíž výše se v uvedeném případě projeví v simulovaném roce 2014.

4.2.3. Propočet výše slevy dle § 35b ZDP – „stávající“ poplatníci

Ustanovení § 35b ZDP upravuje poskytování slevy nikoliv „novým“, nýbrž „stávajícím“ poplatníkům, kteří například významným způsobem rozšiřují výrobu. Všechny podmínky pro započítání uplatňování slevy jsou stejné jako u § 35a ZDP. Hlavní rozdíl spočívá ve výpočtu výše slevy, a to **dle vzorce $DS = S_1 - S_2$** (viz kapitola 3.4.3. Výše slevy na dani dle § 35b, str. 27 této BP), **kdy S_1 značí vypočtenou daňovou povinnost konkrétního roku před slevou na dani, S_2 představuje přírůstek daňové povinnosti oproti daňové povinnosti dřívější a částka DS je daňová sleva z titulu investičních pobídek.**

Jako příklad jsem zvolila společnosti DELTA, a.s., EPSILON, a.s. a OMEGA, a.s., kterým bylo v roce 2007 vydáno Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek a podmínky pro první uplatnění slevy na dani společnosti splnily poprvé za zdaňovací období roku 2008. Akciové společnosti však vykázaly ve zdaňovacích obdobích roku 2005 až 2009, tedy před první uplatněnou slevou na dani, různé daňové povinnosti (v mil. Kč).

Tab. č. 4.2.3.1. Zadání příkladu – propočet výše slevy dle § 35b ZDP – „stávající“ poplatníci

Společnost	r. 2005	r. 2006	r. 2007	r. 2008	r. 2009
DELTA, a.s.	8	10	15	35	50
EPSILON, a.s.	12	0	10	35	50
OMEGA, a.s.	10	0	0	35	50

Zdroj: vlastní

Tab. č. 4.2.3.2. Výpočet slevy na dani „stávající“ poplatníci - zdaňovací období r. 2008

Společnost	Daňová povinnost S_1	Výchozí částka pro S_2	Meziroční index r. 2008	S_2	Sleva na dani $DS=S_1-S_2$	Výsledná daň $(S_1 - DS)$
DELTA a.s.	35	15	6,3 %	15,945	19,055	15,945
EPSILON a.s.	35	10	6,3 %	10,630	24,370	10,630
OMEGA a.s.	35	0	6,3 %	0	35,000	0

Zdroj: vlastní

Tab. č. 4.2.3.3. Výpočet slevy na dani „stávající“ poplatníci - zdaňovací období r. 2009

Společnost	Daňová povinnost S_1	Výchozí částka pro S_2	Meziroční index r. 08 + r. 09	S_2	Sleva na dani $DS=S_1-S_2$	Výsledná daň $(S_1 - DS)$
DELTA a.s.	50	15	6,3 % + 1 %	16,095	33,905	16,095
EPSILON a.s.	50	10	7,3 %	10,730	39,270	10,730
OMEGA a.s.	50	0	7,3 %	0	50,000	0

Zdroj: vlastní

Výchozí částka pro S_2 – do hodnocení vstupují pouze dvě bezprostředně předcházející zdaňovací období, za kterou lze slevu uplatnit poprvé. V daném případě slevu na daň z příjmů právnických osob lze poprvé uplatnit až za období r. 2008. Pro výpočet částky S_2 se pak vybere ta částka daně, která je v r. 2006 nebo r. 2007 vyšší. K předcházejícím obdobím se nepřihlíží, byť daňovou povinnost společnosti EPSILON a.s. i OMEGA a.s. vygenerovaly v roce 2005 vyšší, nežli v posuzovaných letech.

Meziroční odvětvové indexy cen – jsou vyhlašovány Českým statistickým úřadem; částka S_2 (určená v prvním roce uplatnění slevy) bude při výpočtu výše slevy na dani každoročně upravena pouze o tyto indexy, v našem případě počínaje indexem vyhlášeným za rok 2008.

Oproti investorům, kteří jsou novými poplatníky daně z příjmů a uplatňují slevu na dani ve 100 % výši daně, čímž v podstatě aktuální daň poměřují s nulovou daňovou povinností v předchozích letech, výše slevy **u investorů, kteří již byli poplatníky daně z příjmů před žádostí a poskytnutím investičních pobídek, výše slevy představuje přírůstek daňové povinnosti oproti daňové povinnosti dřívejší.**

V daném případě vychází z pohledu daňové optimalizace nejlépe daňová povinnost ve výši nula u společnosti OMEGA, a.s., která vycházela z původní nulové daňové povinnosti a tudíž poskytnutá sleva na dani z titulu investičních pobídek pokryje celou daňovou povinnost za rok 2008 (tj. 35 mil. Kč) i rok 2009 (tj. 50 mil. Kč). Naproti tomu společnost DELTA, a.s., přestože v letech 2008 a 2009 vygenerovala daňovou povinnost shodnou s ostatními společnostmi v příkladu, daňovou optimalizací docílila „pouze“ sníženého odvodu daňové povinnosti z původních 85 mil. Kč (r. 2008 = 35 mil. Kč, r. 2009 = 50 mil. Kč) na celkovou daňovou povinnost ve výši 32,04 mil. Kč (r. 2008 = 15,945 mil. Kč, r. 2009 = 16,095 mil. Kč).

Obecně lze tedy říci, že sleva na dani (DS) se stává o to vyšší, oč je větší rozdíl aktuální daňové povinnosti (S_1) oproti daňové povinnosti ve zdaňovacím období před investicí (S_2).

Tímto způsobem se stát pomocí slevy na dani z titulu investičních pobídek snaží skutečně podporovat zavádění nové výroby a daňově zvýhodnit zisky vygenerované právě z těchto nových investic.

4.2.4. Výše slevy při porušení zvláštních podmínek dle § 35a odst. 2 písm. a)

Na dalším z příkladů bych ráda ukázala algoritmus výpočtu slevy na dani v režimu investičních pobídek, jestliže účetní jednotka sama nebo daňová kontrola dodatečně zjistí nesprávné stanovení základu daně z příjmů právnických osob. Ustanovení § 35a odst. 6 a ustanovení § 35b odst. 7 hovoří takto: „...*Nedodrží-li poplatník podmínku uvedenou v odstavci 2 písm. a), nárok na slevu za zdaňovací období, ve kterém tato podmínka nebyla dodržena, se snižuje o částku ve výši součinu sazby daně podle §21 odst. 1 a té části změny základu daně po snížení o položky podle § 20 odst.8 a § 34, která vznikla porušením podmínky podle odst. 2 písm. a), a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna období, ve kterých podmínku nedodržel...*“

Obecně lze říci, že prvním krokem je ve všech případech stanovení správného základu daně, a to jak zvýšením o určité položky (např. základ daně byl nesprávně nižší o částku daňově neuznatelných nákladů), tak i jeho snížením (např. z důvodů neuplatnění všech daňových odpisů). Z takto správně stanoveného základu daně se zjistí nárok na slevu, kterou by mohl poplatník uplatnit, kdyby neporušil podmínku v § 35a odst. 2 písm. a) ZDP. Teprve tato se sníží o částku vypočtenou z té části změny základu daně, která je položkou snižující daňový základ, např. z částky neuplatněných zákonných položek k pohledávkám.

Varianta A) – „noví“ poplatníci, sleva podle § 35a ZDP, následnou daňovou kontrolou dochází k celkovému snížení základu daně

Pro výpočet slevy na dani po kontrole nebo v dodatečném daňovém přiznání je zásadní, že částka snížení nároku na slevu vychází pouze z částek, kterými dodatečně dochází ke snížení základu daně.

Zvolila jsem příklad, kdy společnost ETA, s.r.o. vykázala v daňovém přiznání za rok 2009 následující údaje :

Základ daně	Daň (20 %)	Sleva na dani	Daň k úhradě
1 000 000,- Kč	200 000,- Kč	200 000,- Kč	0

Následná kontrola však zjistila skutečnosti, které si vyžádaly úpravy základu daně, slevy na dani i konečné daňové povinnosti. Algoritmus propočtu je následující :

vyloučení nedaňových nákladů	200 000,- Kč (částka, o kterou se zvyšuje základ daně)
poplatníkem neuplatněné odpisy	300 000,- Kč (částka, o kterou se snižuje základ daně)
základ daně po kontrole	900 000,- Kč (1 000 000 + 200 000 – 300 000)
daň po kontrole	180 000,- Kč (900 000 x 20 %)
max. nárok na slevu po kontrole	180 000,- Kč
částka snížení nároku na slevu	60 000,- Kč (300 000 x 20 %)
sleva na dani po kontrole	120 000,- Kč (180 000 – 60 000)
daň k úhradě po kontrole	60 000,- Kč (180 000 – 120 000)

Ve výše uvedeném případě po provedené daňové kontrole je poplatníkovi dodatečně snížena daňová povinnost uvedená v DAP o 20 000,- Kč na celkovou výši 180 000,- Kč, na kterou si může poplatník uplatnit slevu na dani z titulu poskytnutých investičních pobídek sníženou o 60 000,- Kč na hodnotu 120 000,- Kč. Poplatník je tak povinen doplatit rozdíl mezi novou výší daňové povinnosti a slevou na dani po kontrole, tj. 60 000,- Kč.

Varianta B) – „noví“ poplatníci, sleva podle § 35a ZDP, daňovou kontrolou dochází k celkovému zvýšení základu daně

Pro výpočet slevy na dani po kontrole nebo v dodatečném daňovém přiznání opět platí, že částka snížení nároku na slevu vychází pouze z částek, kterými dodatečně dochází ke snížení základu daně.

Výchozí částky, které společnost META, s.r.o. v modelovém příkladu vykázala v daňovém přiznání za rok 2009, jsou následující:

Základ daně	Daň (20 %)	Sleva na dani	Daň k úhradě
1 000 000,- Kč	200 000,- Kč	200 000,- Kč	0

Při výpočtu nesmíme zapomenout, že výše slevy na dani se nemění, je-li dodatečně doměřena vyšší daňová povinnost – viz ustanovení § 35a odst. 1 ZDP.

Zjištění daňové kontroly a algoritmus výpočtu pak vypadá takto:

vyloučení nedaňových nákladů	800 000,- Kč (částka, o kterou se zvyšuje základ daně)
poplatníkem neuplatněné odpisy	450 000,- Kč (částka, o kterou se snižuje základ daně)
základ daně po kontrole	1 350 000,- Kč ($1\,000\,000 + 800\,000 - 450\,000$)
daň po kontrole	270 000,- Kč ($1\,350\,000 \times 20\%$)
nárok na slevu po kontrole	200 000,- Kč (výše původní slevy)
částka snížení nároku na slevu	90 000,- Kč ($450\,000 \times 20\%$)
sleva na dani po kontrole	110 000,- Kč ($200\,000 - 90\,000$)
daň k úhradě po kontrole	160 000,- Kč ($270\,000 - 110\,000$)

Ve výše uvedeném příkladě po provedené daňové kontrole je poplatníkovi dodatečně zvýšena daňová povinnost o 70 000,- Kč na celkovou výši 270 000,- Kč, na kterou si poplatník může uplatnit slevu z titulu poskytnutých investičních pobídek sníženou z původních 200 000,- Kč o 90 000,- Kč na hodnotu 110 000,- Kč. Poplatník je tak povinen doplatit rozdíl mezi novou výší daňové povinnosti a slevou na dani, tj. 160 000,- Kč.

Varianta C) – „stávající“ poplatníci, sleva podle § 35b ZDP, daňovou kontrolou dochází k celkovému snížení základu daně

V praktické ukázce jsem zvolila příklad, kdy společnost TETA, s.r.o. vykázala v daňovém přiznání za rok 2009 údaje :

Základ daně	S_1 (daň 20 %)	S_2	Sleva na dani ($S_1 - S_2$)	Daň k úhradě
1 000 000,- Kč	200 000,- Kč	50 000,- Kč	150 000,- Kč	50 000,- Kč

Zjištění daňové kontroly a algoritmus výpočtu dodatečné daňové povinnosti je následující:

vyloučení nedaňových nákladů	150 000,- Kč (částka, o kterou se zvyšuje základ daně)
poplatníkem neuplatněné odpisy	200 000,- Kč (částka, o kterou se snižuje základ daně)
základ daně po kontrole	950 000,- Kč ($1\,000\,000 + 150\,000 - 200\,000$)
daň po kontrole	190 000,- Kč ($950\,000 \times 20\%$)
nárok na slevu po kontrole	140 000,- Kč ($190\,000 - S_2$, tj. 50 000)
částka snížení nároku na slevu	40 000,- Kč ($200\,000 \times 20\%$)
sleva na dani po kontrole	100 000,- Kč ($140\,000 - 40\,000$)
daň po slevě po kontrole	90 000,- Kč ($190\,000 - 100\,000$)
dodatečný doplatek daně	40 000,- Kč ($90\,000 - 50\,000$)

Po provedené daňové kontrole je poplatníkovi původní daňová povinnost (S_1) ve výši 200 000,-Kč dodatečně snížena o 10 000,- Kč na celkovou výši 190 000,- Kč. Po výpočtu nového nároku na slevu na dani z takto zjištěné daňové povinnosti snižené o částku S_2 (tj. o částku 50 000,- Kč), který činí 140 000,- Kč, je nutno tento nárok v souladu s § 35b odst. 7 ZDP snížit o 40 000,- Kč. Nová výše slevy na dani po kontrole tedy činí 100 000,- Kč. Poplatník je tak povinen doplatit rozdíl mezi novou výší daňové povinnosti (tj. daň po kontrole 190 000,- Kč) poníženou o slevu na dani po kontrole (tj. 100 000,- Kč) a původně zaplacenou daní S_2 (50 000,- Kč). Dodatečný doplatek na dani po kontrole v daném případě činí 40 000,- Kč.

Ke všem variantám propočtů příkladu 3 je vhodné doplnit informaci, že dříve, tj. do konce roku 2008, platil mnohem přísnější postih při nesprávném stanovení základu daně. Nárok na slevu se tehdy musel snížit ve výši součinu dvojnásobku sazby daně a částky, kterou se základ daně dodatečně snižoval.

4.2.5. Výše slevy při porušení všeobecných a dalších zvláštních podmínek

Nesplnění všeobecných podmínek včetně lhůt a dalších zvláštních podmínek řeší ustanovení § 35a odst. 6 a § 35b odst. 7 (bližší popis v kapitole 3.4.5. Zánik nároku na slevu na dani, str. 30 této BP). Stručně řečeno při nedodržení těchto podmínek **Rozhodnutí**

o příslibu IP pozbývá platnost a absolutně vše, co bylo formou IP získáno, musí být vráceno nebo odvedeno za všechna zdaňovací období, ve kterých byla sleva uplatněna, včetně příslušného penále nebo dalších sankcí.

Jestliže při hrubém výpočtu budeme vycházet z ustanovení § 37b a § 63 ZSDP, pak částky sankcí po daňové kontrole provedené po třech zdaňovacích obdobích budou vypadat řádově jako v tomto simulovaném příkladě:

Tab. č. 4.2.5.1. Příklad – povinnosti při porušení všeobecných a dalších zvláštních podmínek

Zdaňovací období	Uplatněná sleva z titulu IP	Daňová povinnost po kontrole	Penále dle § 37b (20 %)	Úroky z prodlení dle § 63 (15 %)
2008	25 mil. Kč	25 mil. Kč	5,0 mil. Kč	11,25 mil. Kč
2009	34 mil. Kč	34 mil. Kč	6,8 mil. Kč	10,20 mil. Kč
2010	41 mil. Kč	41 mil. Kč	8,2 mil. Kč	6,15 mil. Kč
celkem	100 mil. Kč	100 mil. Kč	20,0 mil. Kč	27,60 mil. Kč

Zdroj: vlastní

Při současné legislativě by tato hrubá chyba ze strany příjemce IP měla za následek pro společnost de facto okamžitou poměrně rozsáhlou finanční ztrátu. V modelovém příkladu z dřívější 100 mil. Kč získané výhody oproti poplatníkům, kteří nežádali a nezískali veřejnou podporu ve formě IP, se při nesplnění např. jedné ze všeobecných podmínek stává značná nevýhoda. Nejen že společnost musí doplatit daň, a tím vrátit dříve čerpaných 100 mil. Kč, ale taktéž musí zaplatit další cca 48 mil. Kč na doprovodných sankcích, které vznikly za dobu tří let od prvního uplatnění slevy a jejím vrácením.

5. ZÁVĚR

Investiční pobídky jsou obecně chápány jako jedna z forem podpory přímých zahraničních investic. Hrají důležitou roli při rozhodování o alokaci investic a bezesporu patří do oblasti prioritního zájmu všech vyspělých zemí. Výběr lokality pro umístění investic se uskutečňuje na základě mnoha faktorů přesahujících jednoduchou kalkulaci vyjádřenou náklady. Hlavními kritérii pro investory jsou politická stabilita, dostupnost klíčových trhů, zvažování logistických a transportních cest, kvalita a dostupnost pracovní síly, jazyková vybavenost pracovníků, vývojové tendence, zájem vlády o dané odvětví. Jako jeden

z významných faktorů vstupuje do rozhodovacího procesu zcela samozřejmě také daňové zatížení či státem vydaná opatření při daňové optimalizaci. Kromě výše uvedených atributů je pro investora důležitý i psychologický aspekt – stát, který investorům něco nabízí, o jejich investice opravdu stojí.

V České republice jsou investiční pobídky poskytovány v různých formách nebo při vzájemné kombinaci těchto forem. Namátkou můžeme zmínit dotace na vytvořené pracovní místo, úhradu části nákladů firmy na rekvalifikaci zaměstnanců, dotace na podporu rozvoje průmyslových zón, dotace při vytváření výzkumných a vývojových středisek a především pak „daňové prázdniny“ v podobě slevy na dani z příjmů. Všechny formy podpor jsou zdrojově zabezpečovány z veřejných rozpočtů, a proto jde v podstatě o investice státu, které by měly mít svou návratnost a přinést prospěch celé společnosti.

Osobně ekonomický smysl investičních pobídek v daňové oblasti spatřuji v několika směrech. Jednoznačným záměrem je podporovat výrobu pomocí nových technologií a s tím spojenými novými parametry a požadavky na kvalitu samotných výrobků. Tyto pak mohou mnohem lépe obstát v konkurenčním prostředí mezinárodního trhu, mohou mnohem lépe zaručit stabilitu a prosperitu samotného investora a jeho prostřednictvím i prospěch v okolní společnosti. Nákupy nových výrobních zařízení, strojů, výrobních linek, softwarů, materiálů, ale i jiných drobných dodávek a služeb potřebných pro zpracování ve výrobě s sebou nesou příležitost pro široký okruh dodavatelů. Nelze pak opomenout nově vytvořená pracovní místa i význam podpory špičkových hi-tech technologií v souvislosti s kvalitou životního prostředí. Naopak problém zahraničních investic bych osobně viděla především v druhu podpořené investice. Například zda jde o transfer nových technologií, které s sebou přinášejí vytváření kvalifikovaných či naopak nekvalifikovaných pracovních míst, zda se jedná o posílení méně prosperujícího odvětví národní ekonomiky, nebo naopak chce zahraniční kapitál pouze těžit z již dříve získané pozice na trhu. Úskalí spatřuji i v otázce převodů zisků vytvořených na území ČR, které jsou mateřskými společnostmi odčerpávány zpět do zahraničí.

Ve své bakalářské práci jsem se zaměřila na představení investičních pobídek zejména z pohledu investora. Na základě zkoumaných podkladů mohu říci, že investiční pobídky v daňové oblasti jsou obecně určeny právnickým i fyzickým osobám, zahraničním i domácím investorům, kteří jsou výrobci ve zpracovatelském průmyslu. Největší šance na získání investičních pobídek a jejich maximální čerpání se otvírají společnostem se silným kapitálem, které v podporovaném oboru zpracovatelského průmyslu již podnikají, chtějí inovovat výrobu a investovat do nových technologií, avšak zároveň již mohou stavět na vybudované pozici

na trhu a využít své stávající odběratelské základny. Státem podporované „daňové prázdniny“ jsou šity na míru investorům s poměrně rychlým generováním zisků, kteří po fázi samofinancování (obecně 100 mil. Kč) mohou do pěti let od prvního uplatnění slevy na dani veřejnou podporu čerpat až do její maximální přislíbené výše (horní limit obecně 40 % vynaložených nákladů na investici). V opačném případě totiž státem poskytnutá výhoda propadá.

Investiční pobídky dotčeným daňovým poplatníkům přináší skutečně značnou úsporu peněžních prostředků. V praxi jsou těmito společnostmi velmi často uplatňovány až stamiliónové slevy na dani, ovšem jejich čerpání je vykoupeno dodržením všech někdy složitě definovaných podmínek ZIP, dodržením podmínek stanovených Rozhodnutím o příslibu IP vydaných MPO i zvláštních podmínek podle ZDP. Domnívám se, že jediným předpokladem pro úspěšné zvládnutí těchto nástrah pro podnikatele je zavedení předem promyšlené administrativy se systémem vnitřní kontroly.

V této souvislosti mohu deklarovat, že zákon o daních z příjmů se velmi přísně staví k nesplnění všeobecných podmínek a dalších vyjmenovaných závazných podmínek (např. druh, oblast, výše investice, pořízení strojního zařízení, trvání poplatníka včetně dodržení dalších stanovených lhůt) a absolutně vše, co bylo formou investičních pobídek získáno, musí být do státního rozpočtu vráceno nebo odvedeno včetně příslušných sankcí. Pouze nevyužití v nejvyšší možné míře všech položek snižujících základ daně (např. maximum daňových odpisů, opravných položek, odečet ztrát, odečet položek z titulu výzkumu a vývoje) dovoluje daň a slevu na dani přepočítat. Samozřejmě i v tomto případě daňový poplatník nese doprovodné sankce.

V praktické části jsem proto nejprve ukázala vzájemný vztah mezi výší zamýšlené investice a maximem poskytnuté veřejné podpory. Následně jsem porovnála daňové povinnosti tří společností se shodnými vstupními daty, avšak s rozdílným přístupem k využití či nevyužití investičních pobídek. Taktéž jsem nastínila propočet výše slevy na dani, a to u poplatníků „nových“ i poplatníků „stávajících“, kteří se rozhodli výrobu významným způsobem rozšířit. Na jednoduchých příkladech jsem aplikovala algoritmus výpočtu při dodatečných úpravách základu daně včetně nově propočtené slevy i dodatečného doplatku daně, které nastanou při nedodržení zvláštních podmínek vyjmenovaných v § 35a odst. 2 písm. a). V posledním modelovém příkladu jsou pak vyčísleny možné negativní finanční dopady na společnost při hrubém porušení ZIP a DPPO, tj. porušení všeobecných podmínek a dalších zvláštních podmínek mimo výše jmenovaného ustanovení.

Při studiu a zpracování tématu své bakalářské práce „investiční pobídky v daňové oblasti“ jsem se přesvědčila, že jejich skutečná účelnost a účinnost je poměrně kontroverzní téma a bývá v odborných i politických kruzích často diskutována. Jako příklad uvedu materiál s názvem „K problematice měření fiskální efektivnosti investičních pobídek“¹⁹ či publikovaný článek „Analýza investičních pobídek v České republice“²⁰. Nicméně dne 31. 3. 2010 na webových stránkách agentury CzechInvest byl zveřejněn materiál pod titulkem „**Investiční pobídky vydělaly 230 miliard, ukázala jedinečná studie Deloitte**“, která popsala přínosy i náklady všech IP poskytnutých od počátku fungování systému až do současnosti. Tato studie byla zpracována erudovanou konzultantskou společností Deloitte ve spolupráci s experty z CERGE-EI, Vysoké školy ekonomické a Českého statistického úřadu. Článek mě svým obsahem natolik zaujal, že jsem se rozhodla z něj citovat alespoň několik údajů:

- „ *Každá koruna poskytnutá jako investiční pobídka se státu vrátí 8,63násobně.*
- *Náklady na pobídky: 30,068 miliardy korun; příjmy: 260,041 miliardy; čistý zisk: 229,972 miliardy.*
- *Pobídky vytvořily 308 tisíc pracovních míst, zaměstnávají 9 % všech pracovníků v ČR.*
- *Pobídky čerpalo 486 projektů, jejich investice dosáhla 357 miliard korun.*
- *České společnosti získaly bezmála čtvrtinu všech přislíbených pobídek.*
- *Z celkových 30 miliard Kč poskytnutých pobídek ze státního rozpočtu tvoří sleva na dani z příjmů celých 21 miliard Kč. “*²¹

Myslím si, že nastoupená cesta podpory podnikání formou nabídky investičních pobídek byla zvolena velmi prozíravě a po deseti letech od přijetí zákona o investičních pobídkách již prokazatelně přinesla pozitivní dopady na ekonomiku České republiky.

¹⁹ VYBÍHAL, V. K problematice fiskální efektivnosti investičních pobídek.

Dostupný z WWW: www.agris.cz/etc/textforwarder.php?iType=2&iId=137346

²⁰ SCHWARZ, J.; BARTOŇ, P.; BOLCHA, P.; HEŘMANSKÝ, P.; MACH, P. Analýza investičních pobídek v České republice. *Oficiální portál MPO* [online]. 2007 [cit. 2007-09-03]. Dostupný z WWW: <http://193.84.99.17/dokument34235.html>

²¹ DELOITTE. Investiční pobídky vydělaly 230 miliard, ukázala jedinečná studie Deloitte. *Oficiální portál agentury CzechInvest* [online]. 2010 [cit. 2010-03-31]. Dostupný z WWW: <http://www.czechinvest.org/investicni-pobidky-vydelaly-230-miliard-ukazala-jedinecna-studie-deloitte>

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

a) knihy

KINCL, M. *Investiční pobídky jako forma veřejné podpory*. 1. vyd. Praha: Linde, 2003. 79 s. ISBN 80-86131-48-3

PELECH, P.; PELC, V. *Daně z příjmů s komentářem k 1. 9. 2009*. 10. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 966 s. ISBN 978-80-7263-542-9

PILAŘOVÁ, I. *Účetní a daňové problémy právnických osob v praxi 2009*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 176 s. ISBN 978-80-247-2999-2

ŠTRACH, P. *Mezinárodní management*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 168 s. ISBN 978-80-247-2987-9

b) tištěná periodika

MACHALA, O. Investiční pobídky v roce 2007. *Účetnictví v praxi*, 2007, č. 10, s. 4

MACHALA, O. Investiční pobídky v roce 2007 - dokončení. *Účetnictví v praxi*, 2007, č. 11, s. 22

MARTINCOVÁ, D. Sedmá novela zákona o investičních pobídkách. *Finanční, daňový a účetní bulletin*, 2007, č. 3, s. 16

ŽMOLÍK, Ch. Investiční pobídky. *Metodické aktuality svazu účetních*, 2005, č. 4, s. 51. ISSN 1211-4138

c) internetové zdroje

BAŠEOVÁ, J. Ptali jste se na investiční pobídky. *Ekonom* [online]. 2009 [cit. 2009-05-13]. Dostupný z WWW:
<http://ekonom.ihned.cz/c1-37090120-ptali-jste-se-na-investicni-pobidky>

CZECHINVEST. Resumé manuálu investičních pobídek pro sektor zpracovatelského průmyslu. *Oficiální portál agentury CzechInvest* [online]. 2007 [cit. 2007-07-02]. Dostupný z WWW:
<<http://www.czechinvest.org/dwn-investicni-pobidky>>

DELOITTE. Investiční pobídky vydělaly 230 miliard, ukázala jedinečná studie Deloitte. *Oficiální portál agentury CzechInvest* [online]. 2010 [cit. 2010-03-31]. Dostupný z WWW:
<<http://www.czechinvest.org/investicni-pobidky-vydelaly-230-miliard-ukazala-jedinecna-studie-deloitte>>

LINHART, J. Novela zákona o investičních pobídkách. *Portál Daně Online* [online]. 2007 [cit. 2007-06-29]. Dostupný z WWW :

<<http://dane.aspionline.cz/ao/cs/dokument/nahled-dokumentu/?doc=d2329v3086p1&query=novela+z%C3%A1kona+o+investi%C4%8Dn%C3%ADch+pob%C3%ADk%C3%A1ch&search-type=1&docno=1>>

Ministerstvo financí České republiky. Investiční pobídky v ČR. *Oficiální portál Ministerstva financí ČR* [online]. 2005. Dostupný z WWW :

< http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/inv_pob_vyvoj.html>

SCHWARZ, J.; BARTOŇ, P.; BOLCHA, P.; HEŘMANSKÝ, P.; MACH, P. Analýza investičních pobídek v České republice. *Oficiální portál MPO* [online]. 2007 [cit. 2007-09-03]. Dostupný z WWW:

<http://193.84.99.17/dokument34235.html>

ŠTRACH, P. Investiční pobídky v České republice. *Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. 2009 [cit. 2009-10-21]. Dostupný z WWW :

<<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/podpora-investic/investicni-pobidky-v-ceske-republice/1000497/55086>>

VYBÍHAL, V. K problematice fiskální efektivnosti investičních pobídek.

Dostupný z WWW:

www.agris.cz/etc/textforwarder.php?iType=2&iId=137346

d) právní předpisy

Nařízení vlády č. 185/2002 Sb., kterým se stanoví seznam strojního zařízení tvořícího součást výrobní linky.

Vyhláška ministerstva průmyslu a obchodu č. 108/2000 Sb., kterou se stanoví vzor tiskopisu určeného pro uplatnění záměru získat investiční pobídky.

Zákon č. 9/1991 Sb., o zaměstnanosti a působnosti orgánů české republiky na úseku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 59/2000 Sb., o veřejné podpoře, ve znění zákona č. 130/2002.

Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam zkratek

<i>BP</i>	bakalářská práce
<i>CzechInvest</i>	agentura CzechInvest
<i>DHM</i>	dlouhodobý hmotný majetek
<i>DNM</i>	dlouhodobý nehmotný majetek
<i>DPPO</i>	daň z příjmů právnických osob
<i>Index</i>	meziroční odvětvový index cen
<i>IP</i>	investiční pobídky
<i>MPO</i>	Ministerstvo průmyslu a obchodu
<i>Rozhodnutí</i>	Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek
<i>ÚFO</i>	Územní finanční orgány
<i>ZD</i>	základ daně z příjmů
<i>ZDP</i>	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
<i>ZSDP</i>	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
<i>ZIP</i>	Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. 5. 2010

Ivana Váňová

jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Kunčice pod Ondřejníkem 747, PSČ 739 13

Seznam tabulek

Tab. č. 3.1.4.1. Projekty podle sektoru zpracovatelského průmyslu

Tab. č. 3.3.2.1. Přepočtené odpisové sazby - rovnoměrné odepisování - odpisová skupina 1

Tab. č. 3.3.2.2. Přepočtené odpisové sazby - rovnoměrné odepisování - odpisová skupina 2

Tab. č. 3.3.2.3. Aktuální koeficienty pro rychlené odepisování odpisové skupiny 1 a 2

Tab. č. 3.3.2.4. Výpočet rovnoměrných odpisů

Tab. č. 3.3.2.5. Výpočet zrychlených odpisů

Tab. č. 3.3.2.6. Výpočet mimořádných odpisů

Tab. č. 3.3.2.7. Porovnání variant výpočtů odpisů

Tab. č. 4.2.2.1. Příklad „noví“ poplatníci - propočet výše slevy dle § 35a ZDP

Tab. č. 4.2.2.2. Příklad „noví“ poplatníci - vyhodnocení celkové výše veřejné podpory

Tab. č. 4.2.3.1. Zadání příkladu „stávající“ poplatníci - propočet výše slevy dle § 35b ZDP

Tab. č. 4.2.3.2. Výpočet slevy na dani „stávající“ poplatníci - zdaňovací období r. 2008

Tab. č. 4.2.3.3. Výpočet slevy na dani „stávající“ poplatníci - zdaňovací období r. 2009

Tab. č. 4.2.5.1. Příklad – povinnosti při porušení všeobecných a dalších zvláštních podmínek

Seznam obrázků

- Obr. č. 2.3.1. Proces žádosti o investiční pobídky*
- Obr. č. 2.4.1. Hmotná podpora na pracovní místa a na rekvalifikaci dle regionů*
- Obr. č. 3.1.1.1. Minimální investice do DHM a DNM dle regionu*
- Obr. č. 3.4.4.1. Mapa maximální veřejné podpory v ČR dle regionů*
- Obr. č. 3.4.4.2. Maximální míra veřejné podpory dle oborů OKEČ průmyslu*